



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

La coordinación de este número
de Contaduría Pública estuvo a cargo de:



C.P.C. Roberto Gerardo Córdoba Vital

COMITÉ EJECUTIVO NACIONAL 2004-2005

Presidente

C.P.C. Pablo Mendoza García

Vicepresidente General

C.P.C. Alberto Álvarez del Campo

Tesorero

C.P.C. Luis González Ortega

Secretario

C.P.C. Aristides Nieto Pérez

Protesorero

C.P.C. Francisco Javier García Sabaté Palazuelos

Director Ejecutivo

C.P.C. Federico Ríos León y Vélez

Auditor

C.P.C. Juan Manuel Ferrón Solís

Vicepresidentes de Operación

Legislación

C.P.C. Luis Moirón Llosa

Práctica Externa

C.P.C. Jaime Sánchez-Mejorada Fernández

Relaciones y Difusión

C.P.C. José T. Franco Minero

Sector Empresas

C.P.C. Raúl González Lima

Docencia

C.P.C. Eduardo Ávalos Lira

Sector Gobierno

C.P.C. Tirso Agustín Rodríguez de la Gala Gómez

Fiscal

C.P.C. Enrique Arturo Manrique Díaz Leal

Vicepresidencias Regionales

Centro

C.P.C. Eduardo Ojeda López Aguado

Centro-Istmo-Peninsular

C.P.C. Rodolfo Kantún Kantún

Centro-Occidente

C.P.C. Luis Raúl Michel Domínguez

Noreste

C.P.C. José Alberto Mota Barragán

Noroeste

C.P.C. Valentín Castillo Garzón

Presidente de la Comisión de Relaciones,

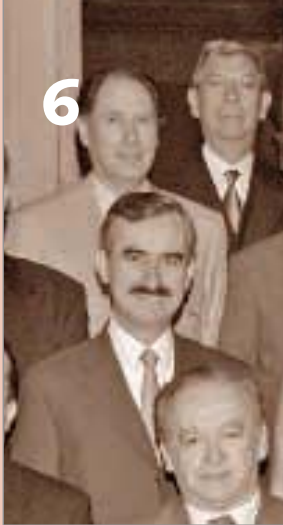
Apoyo y Servicio a Federadas

C.P.C. José Antonio Snell Arguijo

Comité de Innovación

C.P.C. Marco Antonio Canales Durán

6



10



22



34



EDITORIAL

4 CONPA 50 Años

Normas y Procedimientos de Auditoría

6 Normas relativas a servicios para atestiguar

Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar
En agosto de 2001, la CONPA publicó el Boletín 7010, Normas para atestiguar, guía necesaria para los C.P. comprometidos en la prestación de los servicios profesionales de atestiguar.

10 Cambios en normas de auditoría derivados de la emisión de NIF

C.P.C. Mauro González Jiménez

Los cambios en las NIF que sustituyen a los PCGA, traerá como consecuencia una serie de modificaciones en los pronunciamientos en materia de normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar.

12 Principales consideraciones en la auditoría de entidades pequeñas y medianas

C.P.C. Jesús Rodolfo Amavizca Valenzuela

Los organismos encargados de la formulación de las normas de información financiera y de auditoría deben considerar que la mayoría de las empresas en México son pequeñas y medianas.

18 Auditoría del sistema de control interno sobre información financiera

C.P.C. Roberto Gerardo Córdoba Vital

La Ley Sarbanes-Oxley introduce cambios importantes en la regulación del gobierno corporativo y las prácticas financieras de las empresas públicas.

22 Subsistencia y perseverancia de las normas de auditoría

C.P.C. Ramón Martínez Liñán

Recordar es vivir; para el Contador Público independiente vivir es perseverar con las Normas de Auditoría.

26 Regla 404 de la Ley Sarbanes-Oxley y la Norma de Auditoría núm. 2 emitida por el PCAOB

C.P.C. Bernardo Soto Peñafiel

En México está en proceso de aprobación la nueva ley de valores, la cual se encuentra sobre bases similares a las de la Ley Sarbanes-Oxley.

32 La especialidad en Auditoría de Información Financiera

C.P.C. Martell de la Mora Glasker

En el panorama actual, la educación profesional debe transmitir nuevas destrezas y educar para discernir en el proceso de toma de decisiones.

34 La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría y el Examen Uniforme de Certificación

Lic. Willebaldo Roura Pech

Apoyo de la CONPA al proceso de certificación y al EUC, que comprende, entre las siete áreas del conocimiento que lo integran, a la auditoría.

36 El Contador Público y el concurso mercantil

C.P. Carlos A. Huerta Montes de Oca

El Contador Público es de vital importancia en los procesos concursales y en los negocios, pues promueve la prevención del incumplimiento generalizado del pago de las obligaciones.

40 Reflexiones sobre los cambios al Boletín 4020

C.P. C. José Luis Franco Murayama

En junio de 2005 fue publicado el nuevo Boletín 4020 con dos cambios importantes, los cuales se tratan ampliamente en este trabajo.

42 La nueva Ley del Mercado de Valores...

C.P.C. José A. Salazar Tapia

La nueva LMV pretende fortalecer los principios éticos básicos que deben seguir las empresas, los funcionarios y los empleados.

46 La normatividad de auditoría en México y la tecnología de la información

C.P.C. Jaime Sánchez-Mejorada Fernández

La finalidad de la tecnología es obtener resultados precisos con una baja inversión de tiempo y dinero.

50 Reconocimiento de ingreso, ¿punto vulnerable en la elaboración de información financiera?

C.P. y M.C.I. Denise Gómez Soto

Muchas empresas sucumben a la tentación de reportar cifras astronómicas de ingresos para mantener un aura de empresas invencibles.

SECCIONES

TRANSPARENCIA

54 Entrevista con la Lic. Aliza Chelminsky

C.P.C. Gabriel Bustos Porcayo

COMERCIO EXTERIOR

57 Freno a la negociación europea

Mtro. León Opalín Chmielniska

El reciente *no* de Francia y Holanda a la adopción de una Constitución Europea podría cuestionar el avance de la Comunidad Europea.

NORMATIVIDAD

58 Valuación de los activos netos en una adquisición de negocios (primera parte)

C.P.C. M^a Teresa Guerrero S.

El objetivo del Boletín B-7 es establecer reglas para el tratamiento contable de adquisiciones de negocios e inversiones en entidades asociadas.

DOCENCIA

60 La importancia de enseñar teoría contable

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

Los profesores deben utilizar la teoría contable como un mecanismo de razonamiento que dé validez a la aplicación de reglas específicas.

CONPA 50 Aniversario

61 Norma Internacional de Control de Calidad

C.P.C. Héctor Pérez Aguilar

La ISQC1 reforzará aspectos de la documentación de políticas y procedimientos de control de calidad en las firmas.

HORIZONTES

64 Confianza: elemento básico en las relaciones humanas y de las actividades colegiadas

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

Revitalizar la confianza para mantener la fortaleza.

Boletín núm. 1

Compendio de adecuaciones a otros boletines

40

50

58

64



COMISIÓN DE REVISTA

Presidente	C. P. C. Gabriel Bustos Porcayo
Secretario	C. P. Fernando Álvarez Zamudio
Miembros	C. P. Eduardo Ávalos Lira C. P. C. José Miguel Barañano 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. Roberto Córdoba Vital C. P. C. Irving A. González Esqueda C. P. C. Jorge L. Hernández Baptista C. P. C. Arturo Luna López C. P. y M.A. Sylvia Meljem E. de R. C. P. C. Luis Moreno Noriega C. P. Nicolás Olea Zazueta M. D. I. Andrea Ruiz Rivas C. P. Pedro Luis San Martín

DIRECTORIO

Gerente Editorial	L. C. G. Jaime A. Cortés Ramírez
Gerente Comercial	Ing. Sandra Zárate Rodríguez
Publicidad y Suscripciones	Elena Ramos Vallarino
Distribución	Luis E. Almorejo Mondragón
Diseño Gráfico	Jorge Aranda Fdez. • Grupo Ajusco
Suscripción anual	República Mexicana \$ 450.00 Extranjero (incluye gastos de envío) Continente Americano U.S. Cy. 125.00 Continente Europeo U.S. Cy. 175.00
Precio por ejemplar	\$ 45.00

Tabachines 44, Bosques de las Lomas, México 11700, D.F.
Tel.: 52-67-64-00, FAX 55-96-69-50
E-mail: suscripcion@imcp.org.mx

Tiraje 23,000 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 tenga que coincidir necesariamente con el punto de vista del IMCP, respecto al tema tratado.

Cuando se exprese la opinión del IMCP se especificará clara-mente. 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 Sep. 72.

Impreso en los Talleres de Imprenta Ajusco, S.A. de C.V.

Tel. 57-40-56-20 Fax 57-40-27-41

Características 228351415.

Certificado de Licitud de Título 1721

Certificado de Licitud de Contenido 995

En 1955, un grupo entusiasta de profesionales de la Contaduría Pública, pertenecientes al Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), se dio a la tarea de iniciar un proyecto que hoy llega a sus primeros cincuenta años: la creación de una Comisión que tuviera como fin primordial normar la actividad del Contador Público independiente, auditor externo. A este proyecto se le nombró Comisión de Procedimientos de Auditoría.

Con el tiempo, el nombre de dicha Comisión ha modificado en dos ocasiones. La primera fue hace muchos años, cuando cambió al de Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA). En años más recientes, a esta denominación se le agregó la expresión *Normas para Atestiguar*, con el propósito de extender su ámbito de acción a otras actividades que realiza el Contador Público Independiente, diferentes a las de auditoría de estados financieros. A pesar de este agregado, la Comisión sigue conociéndose como la CONPA.

Desde su creación en 1955 hasta la fecha, la CONPA ha emitido una gran cantidad de boletines normativos y de procedimientos de auditoría así como guías de auditoría e interpretaciones y respuestas a consultas expresas formuladas, tanto por empresas privadas como por dependencias y entidades públicas, así como por otras comisiones del propio IMCP. Además de lo anterior, la CONPA ha sido un fuerte respaldo para todos los colegios federados de Contadores Públicos, cuyos representantes, en ocasiones, han formado parte de esta Comisión. La normatividad emitida por la CONPA también ha sido utilizada como marco de referencia en muchos países latinoamericanos que han sabido apreciar el trabajo realizado por esta Comisión.

Hoy por hoy, la CONPA (tal vez a partir de ahora debiéramos llamarle la CONPANA), sigue trabajando arduamente, emitiendo nueva normatividad tanto en el ámbito de la auditoría de estados financieros como en materia de atestiguamiento.

En la actualidad, y debido a circunstancias que son del conocimiento público, la profesión contable, en especial la actividad del auditor externo, se ha visto seriamente afectada. Esto ha generado en el mundo, que todos los órganos reguladores de la profesión contable hayan realizado y sigan realizando cambios trascendentes en la normatividad que rige a las empresas auditadas así como a los propios auditores externos. México no es la excepción, y ha tenido que enfrentar esos efectos negativos.

La CONPA, consciente de la necesidad de cambios, se abocó —y continúa en ese proceso— a revisar la normatividad vigente con el propósito de hacer los cambios y adecuaciones

pertinentes para ubicar esa normatividad en un contexto mundial actualizado. Así fue que a principios de 2004, dicha Comisión emitió una norma de auditoría de gran trascendencia, referente al tema de fraude en los estados financieros: el *Boletín 3070, Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros*, el cual causó un gran impacto en el medio de los negocios en México y tuvo un merecido reconocimiento en el exterior del país. Con la emisión de esta norma de auditoría, muchas otras normas (boletines) emitidas por la CONPA, han tenido que ser revisadas y adecuadas. El proceso continuo de revisión y adecuación de las normas de auditoría, es un compromiso que los miembros de la CONPA han asumido con decisión y que forma parte importante de su agenda de trabajo.

Un reconocimiento especial para aquel grupo de profesionales de la Contaduría Pública que hace medio siglo tuvo la visión y, se echó auestas, el cumplimiento de la misión que se propusieron. Esto ha permitido que hoy —y desde hace muchos años— la profesión contable organizada cuente con una Comisión que norme a la profesión contable independiente y a que, quienes se apeguen a ella, gocen de la confianza de la comunidad de los negocios, las autoridades gubernamentales y el público en general.

De igual manera, un reconocimiento a los miembros de los equipos de trabajo que han conformado la Comisión durante estos cincuenta años; su participación, entusiasmo y trabajo han permitido el logro de esa misión. En especial, un reconocimiento a los miembros que han conformado la Comisión durante el presente siglo, que han tenido que enfrentar los grandes retos a los que se enfrenta la profesión del Contador Público Independiente en el país y en el mundo.

Con respecto a los artículos que se presentan en esta edición, que conmemora el cincuenta aniversario de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, su contenido demuestra la creatividad y la importancia que ha tenido la CONPA en el ámbito de la auditoría externa en México y en el mundo; muestra de ello, es la reciente creación de la Especialidad en Auditoría de Información Financiera que ya se ofrece en algunas universidades del país. También se comenta la importancia que ha tenido y sigue teniendo esta Comisión dentro del Examen Uniforme de Certificación. Énfasis especial se le da en esta edición al tema de Control Interno sobre la Información Financiera, que en el entorno mexicano es cada día de más interés y aplicación, como un medio para dar confiabilidad a la información financiera que emite cualquier entidad, independientemente de su giro y objetivo. El análisis sobre la sustitución de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados por las Normas de Información Financiera, que se incluye, deja ver, desde ahora, las consecuencias que tienen y tendrán estas normas, en los temas de auditoría y de atestiguamiento, al igual que, seguramente, lo tienen el tema sobre el proyecto de Ley de Mercado de Valores y el de la Tecnología sobre la Información (TI), que se acompañan.

*Comisión de Revista
Agosto 2005*



Normas relativas a servicios para atestiguar

Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar

En el mes de agosto de 2001, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), publicó el Boletín 7010, Normas para atestiguar, las cuales constituyen un amplio marco de referencia para una variedad de servicios profesionales que cada vez con mayor frecuencia se solicitan a la profesión contable; en consecuencia, el principal objetivo para adoptar estas normas es proporcionar una guía útil y necesaria para los Contadores Públicos comprometidos en la prestación de los actuales y futuros servicios profesionales de atestiguar.

Derivado del nacimiento en nuestra normatividad de las Normas para Atestiguar (Serie 7000), la CONPA acompañó a la publicación de referencia, una interesante exposición de motivos, la cual por su importancia y novedad hemos considerado conveniente publicarla nuevamente en esta revista de aniversario; se señala, además, el estatus actual de los trabajos que ha venido desarrollando la CONPA relativos a esta serie.

La Contaduría Pública independiente tiene como su campo natural de actuación el de la información financiera. Éste incluye la auditoría de estados financieros que culmina con el dictamen que el Contador Público, como profesional independiente, emite no sólo para uso de quien o quienes directamente contratan sus servicios, sino para un vasto número de personas, desconocidas para él, que utilizan el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios. Esos dictámenes sobre estados financieros están basados en trabajos de auditoría, o exámenes que se conducen con base en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA), siguiendo procedimientos de auditoría específicos, diseñados para ser aplicados en las circunstancias de cada caso.

Desde los inicios de la Contaduría Pública, la función natural y más conocida de los miembros de esta profesión ha sido la auditoría de estados financieros. Sin embargo, el desarrollo de la práctica ha tenido una difusión más amplia debido a que, para hacer frente a nuevas necesidades, los usuarios de la información financiera han incrementado su confianza en el trabajo del Contador Público y en las opiniones que emite.

Las opiniones que emite el Contador Público sobre estados financieros examinados conforme a las NAGA y el trabajo que debe desarrollar para obtener evidencia suficiente y competente que sustente esas opiniones, se rigen por las normas contenidas en los boletines vigentes de las series 1000, 2000, 3000, 4000 y 5000 emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. (IMCP).

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

A los trabajos que se refiere el párrafo anterior, en las Normas Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados (NIA) —emitidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), organismo internacional al que está afiliado el IMCP— se les denomina de **compilación**. Nuestras normas de auditoría vigentes, se refieren en forma casi exclusiva a la auditoría de los estados financieros que culmina con la emisión de un dictamen sobre los estados financieros tomados en su conjunto.

Con creciente frecuencia se solicita a los Contadores Públicos sus servicios para que, sin llevar a cabo una auditoría de estados financieros conforme a las NAGA, efectúen revisiones de estados financieros sobre la base de procedimientos de revisión analítica y entrevistas e indagaciones con funcionarios de contabilidad y de finanzas de la entidad, o bien, revisiones basadas en procedimientos de auditoría previamente convenidos con el cliente. A todos estos trabajos, en forma genérica, la profesión en nuestro país los ha denominado **trabajos especiales**.

Cuando el Contador Público realiza trabajos en los que obtiene, clasifica, prepara o resume información financiera que ha obtenido de registros contables o de otra documentación que le ha sido proporcionada por su cliente, pero que no ha sido sujeta a un examen conforme a normas de auditoría, el Contador Público debe sujetarse a normas de actuación profesional referentes a ese tipo de servicios, claramente establecidas, pero que no necesariamente están contenidas en las NAGA vigentes, ya que éstas, como antes se comentó, están enfocadas a la auditoría de estados financieros.

Debido a los cada vez más numerosos y variados reclamos a los Contadores Públicos de servicios diferentes a la auditoría de estados financieros, se hizo cada vez más evidente la necesidad de establecer un marco específico relativo a las normas referentes a esos servicios, a los que no son aplicables en su totalidad las NAGA.

La creciente tendencia en la solicitud a los Contadores Públicos de servicios diferentes a la auditoría de estados financieros, continuará y se hará más intensa a medida que transcurra el tiempo. Ejemplos de estos servicios diferentes a la auditoría de estados financieros, además de los que se comentan en párrafos anteriores y que cada vez con mayor frecuencia se solicitan a los Contadores Públicos son, de manera enunciativa más no limitativa, los siguientes:

- La preparación de estados financieros con base en registros contables.
- La conversión de estados financieros preparados con base en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en México (PCGA), a principios generalmente aceptados en otro país.
- La preparación de análisis de rubros o cuentas que integran los estados financieros de una empresa.
- La verificación de datos que se presentan en un informe o reporte con los datos que consignan los registros de contabilidad.
- La verificación de cálculos, conforme a fórmulas o procedimientos que se establecen en una ley, contrato o cualquier otro documento, basándose en datos que emanan de los registros de contabilidad.

Dentro de los servicios que el Contador Público presta y no requieren del cumplimiento con NAGA, se incluyen los siguientes:

- Revisiones limitadas.
- Revisiones de tipo especial.
- Revisiones practicadas de acuerdo con procedimientos previamente convenidos.
- Preparación de información financiera de diversa índole.
- Revisiones al sistema de control interno de una entidad, así como a un área de la misma.

En todo este tipo de trabajos, se contrata al Contador Público para que realice su trabajo y emita un informe en su capacidad de profesional independiente, así como **testigo de calidad** para ejercer la función de **atestiguar** sobre las declaraciones o información contenidas en un determinado documento que contiene datos de tipo financiero o relacionado con la función financiera o administrativa de la entidad. El informe que el Contador Público emite como consecuencia del trabajo que lleva a cabo, incluye como elemento fundamental del mismo, las afirmaciones derivadas de aquello a que se refiere el trabajo que realizó o la validez de la información que revisó y de la

evidencia que tuvo a la vista, y que le permitió incluir como parte de su informe esas afirmaciones.

La práctica de la Contaduría Pública en los Estados Unidos de América que tiene gran influencia en la práctica mexicana, hace ya tiempo que decidió segregar de sus boletines normativos de la auditoría de estados financieros, aquéllos relacionados con los servicios que en ese país prestan los Contadores Públicos y que no requieren de una auditoría de estados financieros efectuada conforme a NAGA y los ha denominado como *Attestation Standards*.

En México, como ya antes se comentó, en forma genérica la profesión en nuestro país ha denominado a los servicios no relacionados con la auditoría de los estados financieros como

trabajos especiales, por lo que fue necesario adoptar un nuevo vocablo que con claridad exprese el significado y alcance de esos **trabajos especiales**, se utilice y difunda en los nuevos boletines que habrán de emitirse sobre esos servicios. La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, después de considerar diversas alternativas, concluyó que el término a utilizar para designar los **trabajos especiales** a que se ha venido haciendo referencia en los párrafos anteriores, es el verbo **atestiguar** y sus derivados gramaticales que, si bien requerirán de algún tiempo para que nuestra profesión y a quienes servimos nos acostumbremos a su uso, son

los que de mejor manera describen esos servicios diferentes a la auditoría de estados financieros.

Para entender el significado del verbo **atestiguar** y sus derivados gramaticales en el contexto de los boletines que integran la Serie 7000, es conveniente tener presentes las siguientes definiciones:

- Según el Diccionario de la Real Academia Española, **atestiguar** proviene del latín Ad, que significa "a" y de testificáre que significa "esto mismo" y tiene las siguientes acepciones: 1) deponer, declarar, afirmar algo como testigo, y 2) ofrecer indicios ciertos de algo cuya existencia no estaba establecida u ofrecía duda.
- El Diccionario de Sinónimos y Antónimos de Corripio, (Ediciones Bruguera, 1977), incluye, entre otros como sinónimos los siguientes que, en opinión de esta Comisión, reflejan mejor el significado de este término dentro del contexto de la Serie de boletines 7000: **Aseverar, testimoniar, autenticar, atestar, afirmar.**

Dada la naturaleza de los trabajos que realiza el Contador Público a petición de sus clientes y que como antes se señaló, incluyen revisiones mediante procedimientos de auditoría previamente convenidos, revisiones limitadas de estados financieros, auditorías de compra o *due diligence* como en forma breve se ha dado en llamarles, trabajos de compilación de información financiera, revisiones de proyecciones financieras

**La tendencia de solicitar a los
Contadores Públicos servicios
diferentes a la auditoría de
estados financieros, continuará y
se hará más intensa
a medida que transcurra el tiempo**

y/o presupuestos, etc., el profesional lleva a cabo una actividad encaminada a atestiguar diversos hechos y circunstancias y así hacerlo constar en su informe. Por esta razón, para fines de los boletines que integran la Serie 7000, el vocablo atestiguar y sus derivados deben entenderse como “proporcionar evidencia de...” o “afirmar que...”, funciones ambas incluidas en el significado de atestiguar (ver sinónimos en negrillas en el párrafo precedente).

La profesión contable mexicana ha alcanzado a escala internacional un elevado prestigio y mantiene con orgullo una posición relevante en el foro de la profesión contable de los países latinoamericanos. Congruente con lo anterior y para continuar manteniendo una posición de vanguardia en la Contaduría Pública internacional, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP consideró necesario emprender los estudios y trabajos necesarios para estructurar nuestra normatividad y literatura técnica relacionada con revisiones y otros servicios especiales que el público requiere de los Contadores Públicos. Como resultado de esas actividades se emiten los boletines que integran la Serie 7000, en la cual se agrupan los boletines que se emiten en relación con los servicios de atestiguar que prestan los Contadores Públicos.

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

forme a este marco, será necesario segregar de los boletines de auditoría vigentes e incluir en la nueva Serie 7000, aquellos que se refieren a servicios diferentes a la auditoría de estados financieros y que se incluyen en las series 4000 y 5000; la CONPA está trabajando para llevar a cabo lo anterior.

Al mes de agosto de 2005 el estatus de los boletines de la Serie 7000 es el siguiente:

T a b l a 1		
Serie 7000		
Núm.	Nombre	Estatus
7010	Normas para atestiguar	Emitido
7020	Informe sobre exámenes y revisiones de información financiera proforma	Emitido
7030	Informe sobre la efectividad del sistema de control interno	Proceso de revisión final
7040	Exámenes y revisiones sobre el cumplimiento con disposiciones específicas	Terminado
7050	Otras opiniones de atestiguamiento	En proceso
7060	Informes sobre exámenes y revisiones de información financiera proyectada	En proceso
7070	Informe del auditor sobre el resultado de la aplicación de procedimientos de revisión previamente convenidos	En proceso
7080	Carta convenio para confirmar la prestación de servicios para atestiguar	En proceso





C.P.C. Mauro González Jiménez
mgonzalez@sstg.com.mx

*Socio de Salles, Sáinz - Grant
Thornton, S.C.*

Cambios en normas de auditoría derivados de la emisión de NIF

Los cambios en las Normas de Información Financiera (NIF) en sustitución de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), traerán como consecuencia una serie de modificaciones en los pronunciamientos en materia de normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar.

Hasta el momento, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) ha emitido a un proceso de auscultación las NIF de la Serie A que se refieren al Marco Conceptual en que se basarán las NIF en sustitución de la Serie A de los Principios Contables Básicos de los PCGA. Dichas normas, una vez cumplido su proceso de auscultación y siendo aprobadas, serán vigentes a partir del 1 de enero de 2006, aunque se recomienda su aplicación anticipada.

Si los cambios del Marco Conceptual por parte del CINIF se emitieran tal como hasta el momento se tienen consideradas, originarán modificaciones en las normas y procedimientos de auditoría, principalmente por lo que a continuación se menciona:

Cambio del término de PCGA a NIF

En la explicación del cambio de vocablos de PCGA a NIF, el CINIF ha

definido que los **principios** sugieren grados de rigidez, permanencia y universalidad que no denotan la naturaleza de las **normas**, las cuales se van adaptando a los cambios experimentados en el entorno bajo el que operan las entidades, en adición a que, los líderes emisores de normas removieron el término de principios de sus pronunciamientos y lo sustituyeron por el de normas.

A este respecto, y una vez que sean aprobadas las NIF, será necesario adecuar aproximadamente 42 boletines de normas y procedimientos de auditoría y normas para atestiguar, cambiando el término utilizado de principios de contabilidad al de normas de información financiera; incluso, podría darse el caso de que algunos boletines normativos se sujetaran a un proceso de auscultación derivado de estos cambios. A este respecto, podría ser necesario evaluar la conveniencia de emitir un documento-resumen en el que se detallaran todos los cambios de términos así como las referencias de los textos actuales



a PCGA, donde no exista una afectación importante a la normatividad y el mismo sea de aplicación inmediata al 1 de enero de 2006, sin la necesidad de pasar por un proceso de auscultación.

Uno de varios ejemplos del cambio a lo antes mencionado será la redacción del párrafo de opinión del dictamen del auditor que podría ser modificado como sigue:

“En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera.”

Este cambio ha sido sujeto a intercambio de opiniones en donde algunos expertos en materia de auditoría han externado su punto de vista y han sugerido que, independientemente del cambio sugerido por el CINIF sobre los cambios de los términos antes comentados, las normas de auditoría generalmente aceptadas pueden seguir considerando el término de principios de contabilidad generalmente aceptados y, mediante un glosario de términos o algún otro documento normativo, establecer qué se debe entender como PCGA incorporando dentro de dicho término a las normas de información financiera, principios de contabilidad generalmente aceptados (en tanto no sean sustituidos totalmente), interpretaciones de las NIF, normas internacionales de información financiera y normatividad emitidas por el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera en Estados Unidos de América (*Financial Accounting Standards Board*, FASB).

Cambios contables-comparabilidad

Uno de los requisitos de la información financiera, es la **comparabilidad**. Las decisiones económicas basadas en la información financiera requieren, en la mayoría de los casos, de la posibilidad de comparar la situación financiera y resultados de operación de una entidad en épocas

diferentes de su vida y con otras entidades.


El *Boletín B-1, Cambios contables*, emitido por el CINIF, sustituirá al *Boletín A-7, Comparabilidad*, el cual considera ajustar de manera retrospectiva a ejercicios anteriores, los cambios a normas particulares como consecuencia de la emisión, modificación o derogación de una NIF o si la entidad justifica el método o procedimiento alternativo que fundamente la mejora de la calidad de la información. Dicho ajuste retrospectivo no es aplicable cuando se adopte o modifique una NIF sobre eventos o transacciones que se presenten por primera vez, o cuando genere efectos que en periodos anteriores no habían sido significativos.

Uno de los requisitos de la información financiera, es la comparabilidad, ya que las decisiones económicas se basan en la comparación de la situación financiera y resultados de operación

En el Boletín A-7 actual, los cambios de una regla particular por una nueva disposición normativa son reconocidos considerando el efecto acumulado del cambio al principio del ejercicio neto del ISR y PTU, dentro del estado de resultados y en ningún caso se deben reestructurar los estados financieros básicos de ejercicios anteriores, por cambios en las reglas particulares. Dicho boletín, considera aplicar ajustes afectando ejercicios anteriores sólo en el caso de que exista corrección de errores atribuibles a ejercicios anteriores.

La modificación propuesta del nuevo Boletín B-1 para reconocer ajustes retrospectivos puede llegar a tener implicaciones futuras sobre las opiniones de los auditores de estados financieros, si tomamos en consideración lo siguiente:

- Actualmente, los estados financieros dictaminados son aprobados por la asamblea de accionistas y son modificados con posterioridad, sólo en contadas ocasiones cuando se presentan errores de ejercicios anteriores.
- Los accionistas decretan dividendos, aprueban en muchos de los casos la actuación de la administración de las entidades y toman decisiones relevantes basadas en las cifras de los estados financieros dictaminados. En este sentido los inversionistas tanto mayoritarios pero principalmente los minoritarios basan sus decisiones en la confianza y credibilidad en la opinión que el Contador Público externa sobre los resultados de las entidades auditadas.
- En los próximos meses estaremos observando diversos pronunciamientos sobre las normas de información financiera desarrolladas por el CINIF efectuando cambios relevantes, mejoras y desarrollo de normas faltantes, así como la armonización de normas con el sector financiero, el sector de seguros y fianzas y otros subsectores del sector financiero y, seguramente, en normas de información financiera aplicables a las pequeñas y medianas empresas.
- Aun cuando el Boletín B-1 será de aplicación para cambios contables que se reconozcan a partir de enero de 2006, y siempre que se tenga la intención de mejorar la calidad de la información financiera, algunos cambios pueden ocasionar ajustes retrospectivos de años anteriores.

Derivado de lo anterior, el actual *Boletín 4170, Dictamen sobre estados financieros comparativos* considera los aspectos a cubrir cuando existen ajustes retrospectivos a años anteriores derivado básicamente de corrección de errores, el cual deberá adecuarse considerando los cambios a normas particulares como consecuencia de la emisión, modificación o derogación de una NIF, evaluando el grado de responsabilidad que el auditor asume al dictaminar estados financieros comparativos, principalmente en los casos en que sea otro auditor el que haya examinado las cifras de años anteriores o que las cifras no hayan sido examinadas. 



C.P.C. Jesús Rodolfo Amavizca Valenzuela
ramavizca@terra.com.mx

*Miembro de la CONPA, Socio de Auditoría
de Amavizca, Moncada y Compañía, S.C.*

Principales consideraciones en la auditoría de entidades pequeñas y medianas

Introducción

Una abrumadora mayoría de las entidades dictaminadas en nuestro país pueden considerarse pequeñas o medianas, y gran parte de los dictámenes son emitidos por pequeñas firmas de Contadores Públicos. Los organismos encargados de la formulación de las normas de información financiera y de las normas de auditoría están obligados a considerar esta realidad.

Antecedentes

La auditoría es una función fundamental y exclusiva del Contador Público que ha cambiado su enfoque con el paso de los años; inicialmente, las auditorías se llevaban a cabo prácticamente revisando 100% de la información financiera y la documentación soporte, pero con el crecimiento exponencial de las empresas y, por otro lado, la búsqueda de eficiencia por parte de los Contadores Públicos, se dio paso a la aplicación del muestreo en la auditoría y, después, al modelo de riesgos de auditoría.

El riesgo en la auditoría, descrito y explicado en el *Boletín 3030, Importancia relativa y riesgo de auditoría* de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), ha existido siempre, aun en los tiempos en los que se revisaba prácticamente 100% la información financiera sobre la que se emitiría una opinión, porque sabemos que aun revisando **todo lo registrado** existe el riesgo de que haya operaciones no registradas, que podríamos llamar **riesgo de integridad**. Además, existe el



riesgo de que hasta revisando una operación o saldo incorrecto, el auditor no detecte esta situación y, por lo tanto, no proponga los ajustes correspondientes.

Cuando se empieza a utilizar el muestreo en la auditoría, el riesgo aumenta para el auditor, porque adicionalmente a los riesgos mencionados, se tiene el **riesgo de muestreo** que representa el riesgo asociado con la posibilidad de que el auditor, basado en su muestra, llegue a conclusiones diferentes a las que alcanzaría de haber revisado 100% de la población.

Con el modelo de riesgos de auditoría, aumentó todavía más el peligro para el auditor, ya que estudiando aspectos como el de importancia relativa, riesgo inherente y riesgo de control, las muestras se hicieron **más pequeñas** o incluso, en algunos casos en que el rubro, concepto o partida en cuestión **no tiene importancia relativa** podría no revisarse en lo absoluto y aún así mantener el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. Una vez más, motivado por el crecimiento de las empresas, la competencia entre firmas que ha generado en muchos casos disminución en los honorarios y la consecuente búsqueda de eficiencia, se disminuyeron las muestras, aumentando con ello el riesgo de auditoría.

De sobra se ha comentado acerca del **nuevo riesgo** que debe agregarse al modelo de riesgos de auditoría, consecuencia de múltiples descabros de empresas auditadas que **manipularon** sus cifras contables y los dictámenes de auditoría no presentaron las salvedades necesarias en esos casos. Esta situación tuvo como respuesta de nuestra profesión colegiada el *Boletín 3070, Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros*, emitido por la CONPA, donde se define el riesgo de fraude.

No obstante que en el mundo, la normatividad de la auditoría ha tenido respuestas similares a nuestro Boletín 3070 mencionado, la realidad es que ha sido de tal magnitud el impacto del problema de la **manipulación de cifras contables**, que la profesión organizada en el orbe ha sido rebasada. La percepción de los gobiernos e instituciones financieras del mundo ha sido que nuestros modelos de auditoría no fueron eficaces y el creciente riesgo de auditoría se materializó en **opiniones incorrectas**, es decir, en opiniones limpias que en realidad, deberían contener salvedades.

Ahí tenemos la Ley del Mercado de Valores en México; la Ley Sarbanes-Oxley en Estados Unidos; las recientes disposiciones de la Comisión Nacional Bancaria en materia de informes y opiniones diversas, así como de características de los auditores, con las que ahora debe cumplirse; el Consejo de Vigilancia para Firmas de Auditoría (COBILLA) en Méxi-

co; el organismo conocido como PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board*) en Estados Unidos, etc. Todas éstas son diferentes respuestas ante un mismo problema que nos atañe tan directamente que más nos vale abrir la herida para que sane, que es la **falta creciente en la credibilidad de nuestros dictámenes**.

En México podríamos pensar ¿por qué tanto efecto en nuestro país si estos hechos de manipulación de cifras contables han ocurrido en el extranjero? Si bien esto es cierto, no podemos cerrar los ojos al alto número de entidades del sector financiero en donde se dieron condiciones similares **que tampoco fueron señaladas por los auditores**. Podríamos resumir este problema, para dejar el tema, en el tamaño del Fobaproa.

**Si consideramos que
las empresas mexicanas públicas,
que cotizan sus acciones en la
bolsa de valores, no llegan a 170,
entonces la gran mayoría son
empresas que
podríamos llamar familiares**

Las entidades pequeñas y medianas

Con todo esto ¿dónde quedan las entidades pequeñas y medianas que también son o pueden ser objeto de una auditoría de sus estados financieros? ¿Dónde quedan los despachos pequeños de auditoría que generalmente atienden estas necesidades de servicios? Sin duda, el efecto de todas las disposiciones que se están generando en el mundo y en nuestro país en lo específico, los afectarán en mayor o en menor medida. Podría decirse entonces, con algo de razón, que los casos sonados de manipulación contable sucedieron básicamente fuera de nuestro país, en grandes

empresas públicas transnacionales. En todo caso, en nuestro país los problemas los generó principalmente el sector financiero, según ya se mencionó. ¿Qué tanto deberían estos problemas afectar a las entidades pequeñas y medianas y a sus auditores?

La información más confiable que se tiene acerca del número de dictámenes que se emiten en nuestro país es la que tiene la Administración General de Auditoría Fiscal Federal (AGAFF) acerca del número de dictámenes fiscales que se emiten anualmente, que es de aproximadamente 80,000. Si consideramos que las empresas mexicanas públicas, que cotizan sus acciones en la bolsa de valores, no llegan a 170, entonces la gran mayoría son empresas que podríamos llamar familiares, aunque no necesariamente pequeñas ni medianas. De acuerdo con cifras oficiales, la economía de nuestro país se mueve principalmente a través de empresas pequeñas y medianas.

La CONPA, reconociendo que hay características y condiciones diferentes en las entidades pequeñas, emitió hace ya varios años la *Guía 6070, Consideraciones en la auditoría de negocios pequeños*. Un negocio pequeño, de conformidad con el mencionado Boletín 6070, no solamente se define en términos cuantitativos, sino también

con base en características cualitativas típicas. Por lo tanto, para propósitos de esta guía, un negocio pequeño es cualquier empresa en la cual:

- a) Existe concentración de la propiedad y administración en un pequeño número de individuos (con frecuencia un solo individuo).
- b) Se encuentra presente uno o más de los siguientes aspectos:
 - Pocas fuentes de ingreso y actividades no complicadas.
 - Registros contables sencillos.
 - Limitados controles internos/segregación de funciones.
 - Posibilidad de que la administración centralice las funciones.

Entonces, de conformidad con nuestras normas de auditoría, éstas son las características de las **entidades** pequeñas (se emplea el término entidades en lugar de **negocios** para abarcar a otros tipos de organizaciones), independientemente de que para otros efectos algunas pudieran clasificarse como medianas. De ahí el título del presente artículo que intenta abrir la Guía 6070 a muchas entidades medianas, las cuales, con seguridad para estos efectos, podrían considerarse entidades pequeñas, por lo que en lo subsiguiente se hará referencia sólo a entidades pequeñas.

Principales consideraciones de la Guía 6070

Las normas de auditoría son aplicables para todas las entidades. El tamaño de éstas no afecta la aplicación y cumplimiento de ninguna norma de auditoría. Sin embargo, la CONPA reconoce que las entidades pequeñas pueden tener algunas consideraciones en la documentación de la auditoría y el juicio del auditor.

1. Control de calidad:

El Boletín 3020, Control de calidad, emitido por la CONPA, define este término como:

“Un sistema que deben adoptar tanto el auditor que actúe individualmente como las firmas integradas por contadores públicos, para que sus trabajos reúnan los requisitos establecidos por las normas de auditoría generalmente aceptadas que rigen su actuación profesional, las cuales incluyen la independencia del contador público y su personal técnico con respecto al cliente, los sistemas de contratación, capacitación, evaluación así como promoción del personal técnico, aceptación de clientes, la planeación, desarrollo y supervisión del trabajo y la preparación del informe, entre otros.”

Sin duda que las normas en cuanto al control de calidad constituyen un gran reto para todos los Contadores Públicos que se dedican a la auditoría, pero especialmente se complica la situación para los pequeños despachos que son los que tienen como clientes principales a entidades pequeñas, porque deben implementar todo un sistema de control de calidad para atender a veces a menos de diez clientes

pequeños, sin contar con el apoyo técnico ni el tiempo necesario. Es una realidad en nuestro país que no debemos dejar de lado.

El cliente pequeño tiene como características que sus registros contables son sencillos, limitadas fuentes de ingreso, actividades no complicadas, etc. En este sentido, el control de calidad que asegure el cumplimiento con las normas de auditoría por parte de sus auditores, podrá ser más sencillo que el de una firma internacional de Contadores Públicos con clientes transnacionales que cotizan sus valores en los mercados financieros mundiales. Entonces, los auditores de entidades pequeñas, en su sistema de control de calidad, deben cubrir todas las áreas mencionadas, pero en una forma menos sofisticada que en otras firmas.

2. Riesgo de fraude:

En las entidades pequeñas el riesgo de fraude es un concepto que adquiere especial interés, porque el propietario-administrador tiene una posición dominante en el ambiente de control y, en un momento dado, no tendría problemas para manipular las cifras. Por esto, el auditor debe evaluar la integridad del propietario-administrador, considerando:

- Si el propietario-administrador tiene o no un motivo específico identificable para distorsionar los estados financieros.
- Si el propietario-administrador identifica o no por separado las transacciones personales y las del negocio.
- Si el estilo de vida del propietario-administrador es o no consistente con el nivel de su remuneración, considerando otras fuentes de ingresos.
- Problemas con autoridades fiscales, entre otros.

Para una adecuada evaluación deben considerarse los factores de riesgo de fraude, de conformidad con el *Boletín 3070, Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros*, poniendo énfasis en la posición dominante del propietario-administrador.

3. Control interno:

Por el tamaño de las entidades pequeñas y, por lo tanto, su escasa estructura de personal, la segregación de funciones formal se limita en forma importante. También, en estas entidades no se cuenta con controles internos establecidos de modo formal. Para probar el control interno, el auditor debe, en estos casos, documentar la forma en que se llevan a cabo las operaciones y las **prácticas establecidas** de control interno, para evaluarlo y comprobarlo.

Como parte de este proceso de evaluación de control interno de entidades pequeñas, deben considerarse los controles de supervisión que día a día ejerce el propietario-administrador, los cuales pueden tener un impacto significativo en la auditoría. Muchas veces, las características de las entidades pequeñas hacen que se considere un riesgo de control alto y, por tanto, un énfasis en procedimientos sustantivos.

4. Procesamiento electrónico de datos:

Las entidades pequeñas utilizan equipos y software menos sofisticados que las grandes. Normalmente sus paquetes de software son adquiridos más que desarrollados de modo interno. Esto puede ser una ventaja para el auditor de la entidad pequeña, ya que muchas veces los paquetes que procesan la contabilidad se venden en un mercado regional y otras veces en el nacional, por lo cual es muy probable que el auditor ya haya evaluado la confiabilidad en el proceso contable utilizando dicho software. Por otro lado, debido a la limitada segregación de funciones en una entidad pequeña, el uso de medios computarizados puede tener el efecto de incrementar el riesgo de control, cuando un usuario realiza dos o más funciones incompatibles.

5. El muestreo en la auditoría:

Para realizar su examen, el auditor puede decidir:

- Seleccionar todas las partidas (examen a 100%).
- Seleccionar una muestra (examen de menos de 100%).

Las pequeñas poblaciones que se tienen normalmente en las entidades pequeñas, pueden hacer posible comprobar:

- 100% de la población.
- 100% de alguna parte de la población (estratificación); por ejemplo, todas las partidas por encima del promedio de la población.

Retos de los auditores de las entidades pequeñas

- Control de calidad. Debe implementarse, si no se tiene ya, y mantenerse actualizado, un sistema de control de calidad acorde a su situación, el cual asegure que todos los trabajos se realicen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Este sistema servirá para estandarizar muchos de los procedimientos de auditoría más comunes y que por lo general utilizará en las auditorías, haciendo más eficiente su trabajo.
- Honorarios. Deben considerarse en los honorarios los diferentes conceptos que se involucran en una auditoría: los costos de mantener un sistema de control de calidad, el entrenamiento, la capacidad técnica que se requiere, el costo de personal también capacitado, entre muchos otros conceptos. Es una realidad que los honorarios han disminuido por diversos factores, pero no pueden olvidarse los costos implícitos en una auditoría, pues de no considerarse, se corre el riesgo de no cumplir con las propias normas y procedimientos de auditoría.
- Comisión Nacional Bancaria y de Valores. Diversas disposiciones de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores obligan también a auditores de entidades pequeñas, porque el sector financiero también lo componen, por ejemplo, pequeñas uniones de crédito, que se ven obligadas, al igual que importantes grupos financieros, a emitir diversos informes, tanto la entidad financiera como sus auditores. Así mismo, los auditores de esas pequeñas entidades finan-

cieras deben cumplir con diversas características de control de calidad, revisiones, capacitación, etc.

- Principios de contabilidad. En nuestro país, el cuerpo de principios de contabilidad a que están sujetas las entidades pequeñas son los mismos que en el caso de las grandes empresas, siendo que en estas entidades muchas veces no se tiene el personal capacitado en diversos temas de contabilidad, por lo que el auditor puede esperar, a veces, muchos errores o desviaciones. Este reto para el auditor de entidades pequeñas, podría convertirse en lo mismo para los organismos responsables de la emisión de normas de información financiera.
- Estructura de personal escasa. La propia naturaleza de las entidades pequeñas, hace que los auditores cobren honorarios **también pequeños**; sin embargo, debe supervisar el trabajo, facturarlos, cobrarlos, vigilar su calidad, organizar cursos, etc., lo que representa para el auditor el consumo de su tiempo. Los **honorarios pequeños** no le ayudan en la contratación de personal adecuadamente capacitado o en mantener al personal que ha adquirido su experiencia en esa firma.
- Emisión de dictámenes. Cada vez con mayor frecuencia se solicita a las entidades que, para efectos de la obtención de financiamiento, entreguen cifras auditadas por Contador Público. Muchas de estas entidades no han sido objeto de auditoría y siguen prácticas contables sui generis que, en muchos casos, se desvían de principios de contabilidad y dan lugar a salvedades. Es frecuente que los auditores, en estos casos, reciban presiones para que no aparezcan salvedades en sus dictámenes, para **no entorpecer** las gestiones de financiamiento de la entidad. Recordemos, en este caso, la posición dominante del propietario-administrador de una entidad en donde no hay gobierno corporativo, ni comité de auditoría y el consejo **normalmente no se reúne** y el comisario menos participa.
- Dictámenes fiscales. Muchas de las auditorías de las entidades pequeñas se auditan porque están obligadas de conformidad con las disposiciones fiscales. El interés es cumplir con una obligación fiscal, sin embargo, sabemos que para emitir el dictamen fiscal se requiere la emisión de una opinión sobre los estados financieros de la entidad. Independientemente de la escasa supervisión externa de muchos de estos dictámenes financieros (los dictámenes fiscales los revisan las autoridades fiscales), debe cumplirse con las normas de auditoría en forma integral, lo que obliga a verificar el cumplimiento de los principios de contabilidad aplicables también en forma integral.
- Código de ética. No es extraño ver firmas pequeñas de Contadores Públicos o Contadores Públicos que trabajan individualmente y tienen pocos clientes. Sin duda, los cambios al Código de Ética Profesional, en relación con el porcentaje de ingresos que puede representar un solo cliente relacionado con el total de

sus ingresos, es algo que deben cuidar sobre todo estas firmas pequeñas con pocos clientes. De conformidad con estos cambios, si se perciben durante más de tres años consecutivos, más de 33% de sus ingresos de un solo cliente, esto le impide mantener su independencia y le impediría seguir auditando a su cliente.


Por otro lado, como parte de los cambios al Código de Ética Profesional, también se pierde la independencia si se prestan, entre otros, los servicios de preparación de manera permanente de la contabilidad del cliente, así como la preparación de avalúos o estimaciones que sean relevantes en relación con los activos o ventas totales del cliente a dictaminar. Precisamente, por la frecuente falta de capacitación y experiencia en muchos temas de contabilidad, el auditor de estas entidades pequeñas le ha apoyado, ya sea en el procesamiento de su contabilidad, o bien, en la determinación de algunos conceptos como en la actualización de estados financieros, reconocimiento de impuestos diferidos, etcétera.

9. Vigilancia de la calidad. La vigilancia por parte del COVIFIA que pronto entrará en funciones, debiera hacerse considerando las características específicas del tipo de firmas descrito en el presente artículo, es decir, el control de calidad debe ir en función del tipo

de trabajos que, si bien son también auditorías las de entidades pequeñas, no revisten la misma complejidad ni riesgos que en las grandes empresas. Recordemos que muchas de las pequeñas firmas no están familiarizadas con los esquemas anteriores de revisión como el peer review (revisión entre pares). Pero también es importante recordar, sin afirmar que no se ha faltado a la normas de auditoría, que no son las pequeñas firmas las que auditaron a las empresas cuando se desencadenaron los escándalos financieros.

Conclusión

Como profesión, debemos buscar su fortalecimiento desde el principio de que también se ejerce en una forma diseminada a través de numerosas pequeñas firmas. Por tanto, los órganos que emiten la normatividad en las materias contable y de auditoría, deben seguir buscando el camino apropiado en estos casos, el que sea más útil a nuestra sociedad y a nuestra profesión, para que las entidades cumplan con los principios de contabilidad y los auditores con las normas de auditoría.

Finalmente, con un espíritu proactivo y autocrítico, debemos reconocer, que en la medida en que no seamos capaces de auto dirigirnos y autorregularnos, entrarán árbitros externos para hacerlo. 



C.P.C. Roberto Gerardo Córdoba Vital
cordoba@dfmmex.com

*Socio
Despacho Freyssinier Morin, S. C.*

Auditoría del sistema de control interno sobre información financiera

Antecedentes

Derivado de una serie de sucesos financieros acaecidos en 2001 y años anteriores, en julio de 2002 entró en vigor, en los Estados Unidos de América, la Ley Sarbanes-Oxley (The Sarbanes-Oxley Act, de aquí en adelante Ley SOX o Ley SOA), cuyo propósito fundamental es proteger a los inversionistas mediante el mejoramiento de la confiabilidad y exactitud de las revelaciones de las entidades públicas en relación con las leyes de valores y para otros propósitos. Esta Ley introduce cambios importantes en la

regulación del gobierno corporativo y prácticas financieras de la empresas públicas, que deben ser observadas por la administración de éstas a partir de 2004, de acuerdo con las reglas que para tal efecto emita la *Securities and Exchange Commission* (SEC, Comisión de Valores y de Bolsas de Valores).

Es posible que una de las secciones más interesantes de esta Ley sea la 404 “Evaluación gerencial del control interno” que establece reglas relacionadas con responsabilidades sobre el control interno para la emisión de reportes financieros. La Sección 404 impone obligaciones a la administración de la entidad y a su auditor externo como sigue:

A la administración de la entidad (dirección general):

1. Responsabilidad de establecer y mantener una adecuada estructura

y procedimientos de control interno sobre la información financiera de la entidad “sistema de control interno sobre la información financiera de la entidad”.

2. Incluir en su reporte anual presentado ante la SEC:
 - a) Una declaración de la administración de la entidad señalando su responsabilidad en el diseño, implantación y mantenimiento de un “sistema de control interno sobre la información financiera de la entidad”.
 - b) Una evaluación de la administración de la entidad sobre la efectividad del “sistema de control interno sobre la información financiera de la entidad” al final del ejercicio fiscal más reciente.

- c) Una declaración de la administración de la entidad identificando el marco de referencia utilizado para evaluar la efectividad del “sistema de control interno sobre la información financiera de la entidad”.
- d) Una declaración de la administración de la entidad señalando que la firma de Contadores Públicos que dictaminó los estados financieros incluidos en el reporte anual ha emitido un reporte atestiguando sobre la evaluación hecha por la administración de la entidad del “sistema de control interno sobre la información financiera de la entidad”.

Al auditor externo:

1. Auditar e informar sobre la evaluación hecha por la administración de la entidad acerca de la eficacia de su “sistema de control interno sobre la información financiera de la entidad” de acuerdo con las **normas para atestiguar**.
2. Auditar e informar sobre la eficacia del “sistema de control interno sobre la información financiera de la entidad”.

Como consecuencia de la Ley antes señalada, nació el **Consejo de Vigilancia Contable de Compañías Cotizadas**, CVCCC (PCAOB, *Public Company Accounting Oversight Board*), que es una entidad no lucrativa y no gubernamental, cuyo objetivo es vigilar a los auditores externos de las compañías públicas con el propósito de proteger los intereses de los inversionistas y del público en la preparación de la información financiera así como en los reportes de los auditores externos.

En marzo de 2004, el Consejo de Vigilancia Contable de Compañías Cotizadas promulga su *Norma de Auditoría número 2, La auditoría de control interno sobre información financiera realizada conjuntamente con una auditoría de estados financieros*. En junio de 2004, la SEC aprueba la Norma 2 y la reglamenta. La SEC señala que: “el control interno es un concepto amplio que se extiende a todas las áreas de la administración de la entidad”. Por ello, emite su Regla 13 a-15 (f) para adoptar

el concepto de: “control interno sobre información financiera”, misma que lo define como sigue:

“Proceso de la entidad para obtener seguridad razonable sobre la confiabilidad de su información financiera y la preparación de estados financieros para fines externos, de conformidad con principios de contabilidad Generalmente Aceptados.”

La SEC señala en su definición que **control interno sobre información financiera** incluye:

- Registros que reflejen fielmente transacciones y disposiciones de activos.
- Asientos que registren transacciones de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
- Las entradas y salidas de recursos sólo tienen lugar con autorización de la Dirección o Consejo de Administración
- Seguridad razonable de que se prevén o se detectan oportunamente adquisiciones y disposiciones autorizadas de activos que puedan tener efecto material en los estados financieros.

El control interno sobre información financiera toma una relevancia trascendental tanto para la administración de las entidades como para los auditores externos

Con estas nuevas reglas, el **control interno sobre información financiera** toma una relevancia trascendental tanto para la administración de las entidades como para los auditores externos. En el pasado, los auditores solamente consideraban el control interno con el propósito de evaluar sus características por la ventaja que aportan a la auditoría de estados financieros: “mientras más

confianza se le otorga al control interno, menos necesita el auditor suplir su funcionamiento con procedimientos sustantivos de auditoría”. Ahora, el auditor externo tendrá que someter el:

“Control interno sobre información financiera a pruebas y examinarlo en detalle, con el propósito fundamental de proteger a los inversionistas, ya que se considera que la fortaleza del control interno es la primera línea de defensa contra las malas acciones y contra el fraude.”

La Norma 2 emitida por el Consejo de Vigilancia Contable de Compañías Cotizadas establece:

“El auditor que audita los estados financieros de una entidad, incluidos en el reporte anual a la SEC, debe atestiguar sobre y emitir un reporte sobre el informe de la administración sobre su evaluación acerca de la efectividad del sistema de control interno sobre información financiera al cierre del último ejercicio social, incluyendo una declaración de que el sistema de control interno sobre información financiera es efectivo. La entidad debe presentar el reporte del auditor como parte del informe anual.”

Auditoría de control interno sobre información financiera

El objetivo de la auditoría de control interno sobre información financiera es expresar una opinión profesional sobre la evaluación de la administración acerca de la efectividad del control interno sobre información financiera de la entidad. De acuerdo con la Norma 2, para tener una base con la cual expresar una opinión, el auditor externo debe planear y realizar una auditoría, de tal forma que le permita obtener una seguridad razonable acerca de si la entidad mantiene, en todos los aspectos importantes, un control interno efectivo sobre la información financiera a la fecha especificada en la evaluación de la administración.

El auditor externo también debe auditar los estados financieros de la entidad a la fecha especificada en la evaluación de la administración, debido a que la información que el auditor

externo obtiene en una auditoría de estados financieros es considerada como relevante para que el auditor externo concluya sobre la efectividad del control interno sobre información financiera.

Se presentan a continuación ejemplos de los informes, sin salvedades, que emite tanto la administración de una entidad sobre su evaluación acerca de la efectividad del control interno sobre información financiera de la entidad, así como la que emite el auditor externo sobre la evaluación de la administración, la efectividad del sistema control interno y su evaluación acerca de la efectividad del sistema de control interno.

El objetivo de la auditoría de control interno sobre información financiera es expresar una opinión profesional sobre la evaluación de la administración

Ejemplo de informe de la dirección de la entidad

La administración de Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. es responsable de la preparación e integridad de los estados financieros que se acompañan y de establecer y de mantener un sistema de control interno adecuado sobre su información financiera. El sistema de control interno de Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. fue diseñado con el objeto de aportar seguridad razonable a los accionistas, al consejo de administración, a la dirección general y a otras partes interesadas sobre la presentación razonable de sus estados financieros.

La administración de Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. evaluó la eficacia, al 31 de diciembre de 200x, del sistema de control interno sobre la información de la entidad, utilizando los criterios establecidos por “indicar marco de referencia para la evaluación”. Con base en nuestra evaluación, creemos que, al 31 de diciembre de 200x, el sistema de control interno de la compañía sobre su información financiera es eficaz de acuerdo con tales criterios.

Despacho XYZ, auditores externos de Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. emitieron un informe de auditoría sobre nuestra evaluación del control interno sobre la información financiera de la compañía, el cual se presenta por separado.

Fecha y firma de los ejecutivos

Informe del auditor externo independiente

Hemos auditado la evaluación de la administración de Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. que afirma que la Compañía, al 31 de diciembre de 200x, mantenía un sistema de control interno eficaz sobre su información financiera, con base en “indicar marco de referencia para la evaluación”. La administración de Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. es la responsable de mantener un sistema de control interno eficaz sobre la información financiera y de evaluar su eficacia. Nuestra responsabilidad consiste en expresar nuestra opinión sobre la evaluación de la administración y nuestra opinión sobre la eficacia del control interno sobre información financiera con base en nuestra auditoría.

Realizamos nuestra auditoría de acuerdo con las normas del Consejo de Vigilancia Contable de Compañías Cotizadas. Estas normas requieren que la auditoría sea planeada y ejecutada para obtener una seguridad razonable sobre si se mantuvo un sistema de control interno eficaz sobre la información financiera en todos los aspectos importantes. Nuestra auditoría incluyó la obtención de nuestra comprensión sobre el sistema de control interno sobre información financiera, la evaluación de la evaluación de la dirección de la entidad, la prueba y evaluación del diseño

y operación eficaz del control interno y la ejecución de los otros procedimientos que consideramos necesarios en las circunstancias. Consideramos que nuestra auditoría aporta una base razonable para nuestra opinión.


El sistema de control interno de la compañía sobre su información financiera es un proceso diseñado para aportar seguridad razonable sobre la confiabilidad de la información financiera y la preparación de estados financieros para fines externos de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. El control interno sobre información financiera de una compañía incluye las políticas y procedimientos que (1) propician el mantenimiento de registros, razonablemente detallados, que reflejen correcta y razonablemente las transacciones y disposiciones de activos de la compañías; (2) aportan seguridad razonable de que las transacciones se registran de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados

y que los ingresos y gastos de la compañía sólo se efectúan de acuerdo con las autorizaciones de la Dirección y del Consejo de Administración de la Compañía; y (3) aportan seguridad razonable sobre la prevención, o la detección oportuna, de adquisiciones, utilización o disposiciones no autorizadas de activos de la Compañía que pudieran tener un efecto importante sobre los estados financieros.

Debido a sus limitaciones inherentes, el control interno sobre información financiera puede no prevenir o detectar distorsiones. Asimismo, la proyección de cualquier evaluación de eficacia en periodos futuros tiene el riesgo de que los controles puedan llegar a ser inadecuados debido a cambios en las circunstancias o a que el grado de cumplimiento con las políticas o procedimientos de control pueda deteriorarse.

En nuestra opinión, la evaluación de que Compañía Ejemplo, S. A. de C. V., al 31 de diciembre de 200x, mantenía

control interno eficaz sobre información financiera, es razonable, en todos los aspectos importantes, con base en “indicar marco de referencia para la evaluación”. También, en nuestra opinión, Compañía Ejemplo, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 200x, mantenía un sistema de control interno eficaz sobre información financiera, en todos los aspectos importantes, con base en [la misma identificación del marco de referencia.]

También hemos auditado, de acuerdo con las normas del Consejo de Vigilancia Contable de Compañías Cotizadas, los estados financieros de Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. y nuestro informe, fechado el xx de xxxxx de 200x, expresa una opinión sin salvedades. 

Nota: Parte de este trabajo fue tomado del material de entrenamiento del Despacho Freyssinier Morin, S.C.



C.P.C. Ramón Martínez Liñán
ramal@resa.com.mx

Socio de Resa y Asociados, S.C.

Subsistencia y perseverancia de las normas de auditoría

Recordar es vivir; para el Contador Público independiente vivir es perseverar con las Normas de Auditoría.

La evolución de la normatividad en la auditoría de estados financieros ha conseguido el fortalecimiento de la aplicación de prácticas y procedimientos de revisión y ha sostenido las bases del desarrollo eficaz en la actuación del Contador Público como auditor independiente para servir y atender con calidad.

Este prelude es sostenido con avances técnicos para los que dictaminamos los estados financieros por medio de las normas de auditoría. Quizá en este año, en que la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) cumple 50 años de existencia, debemos saber cuándo inició la regulación de cumplir con los “requisitos mínimos de calidad”. También conocer algunos antecedentes, el historial de su constitución así como quiénes estuvieron al frente de la investigación actuando con todo el esfuerzo para conseguir las herramientas técnicas y normativas que aún subsisten y que son el génesis metodológico de la auditoría de estados financieros.



Referencias editoriales de la CONPA

Pude advertir, en la séptima edición del libro de normas de auditoría del año 1972, ciertas referencias que son dignas de aprecio y de entusiasmo, al enterarme del cambio de nombre de nuestro Instituto, ya que antes de 1955 se denominaba Instituto de Contadores Públicos Titulados de México. Así, el prólogo señala:

“A fines del año de 1955 se creó en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos la Comisión de Procedimientos de Auditoría dedicada al estudio de los problemas técnicos que confronta el Contador Público independiente en el examen de estados financieros. La Comisión inició desde luego la publicación de sus recomendaciones por medio de boletines que han sido distribuidos, no sólo entre los miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, sino entre los profesionales que hablan el castellano en otros países de nuestro Continente, así como en España, cuyo reconocimiento y aceptación de dichas recomendaciones es evidente.”

Recuerdo que en esos años de los 50, yo andaba de pantaloncitos cortos y escuchaba en la radio la melodía que fue bautizada como un himno al *rock and roll*: “Al compás del reloj”. Así también, mi memoria guarda las primeras melodías cantadas del que fuera *el rey del rock and roll*, Elvis Presley; seguramente este sonido, que por naturaleza resulta vibrante, también cumple 50 años.

Otra parte del prólogo antes citado indica: “El Instituto Mexicano de Contadores Públicos presenta la séptima edición de esta obra que ha constituido desde su primera publicación, en abril de 1965, una aportación de la contaduría pública mexicana al desarrollo de la profesión en nuestro país y en todos los países de habla española”.

Al referirse este párrafo a “la obra” debe entenderse que se trata del compendio plausible de los boletines que conforman las normas y procedimientos de auditoría, precisamente elaboradas por la otrora Comisión de Procedimientos de Auditoría. La siguiente parte del compendio señala:

Al editarse la primera colección de boletines emitidos por la Comisión, la obra consta de 21 pronunciamientos, que precisamente con motivo de su primera publicación fueron revisados y corregidos en su forma y lenguaje, sin alterar el fondo de las recomendaciones contenidas en los boletines originales. La Comisión continuó trabajando en la preparación de nuevos boletines que fueron incorporando a las ediciones subsiguientes, hasta llegar al número 29 en la sexta edición, publicada en mayo de 1971.

Colección de boletines emitidos

por la CONPA

1965 - 21 boletines

1971 - 29 boletines

1972 - 32 boletines

1987 - 45 boletines

1993 - 58 boletines

1999 - 57 boletines

2005 - 67 boletines

Precisamente, yo recuerdo que al cursar los últimos años de mi carrera profesional me asignaron la materia de auditoría, en la cual requerían un libro o compendio de estudio: precisamente el de *Normas y Procedimientos de Auditoría* del IMCP, que fue la base bibliográfica de la materia. Dicho compendio constaba de esos 21 pronunciamientos o boletines, y recuerdo que el último se refería al dictamen del auditor.

En la edición de 1972 se indica que el compendio consta ya de 32 pronunciamientos, de acuerdo con las actualizaciones que la Comisión realizó a finales de 1971. También señala que la Comisión de Procedimientos de Auditoría posee, a partir de 1972, el carácter de Comisión Normativa del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Todo lo anterior fue escrito por el entonces Presidente de dicha Comisión, Don Julio Freyssier (q.e.p.d.).

Cuántas ediciones del libro *Normas de Auditoría*, así como de otras obras emitidas en materia de auditoría, remiten en su antecedente que el primer presidente de la aludida Comisión de Procedimientos de Auditoría fue el C.P.T. Salvador González Berazuela (q.e.p.d.) durante los periodos 1955-1959 y 1965-1967.

Otra referencia bibliográfica, que utilicé al identificar temas para preparar mi tesis profesional, fue el libro denominado *El éxito en el ejercicio de la Contaduría pública*, editado en México por Dirección y Control, S.A., el 1º de febrero de 1961 (yo terminé mi tesis en 1974). El autor fue Paul E. Bacas, miembro de una firma americana de Contadores Públicos. Esta obra fue traducida al español por el C.P.T. Felipe Zamarripa, quien incluyó textos del *Código de Ética Profesional* del IMCP vigente en aquel año, así como el decreto del 21 de abril de 1959 que crea la Dirección de Auditoría Fiscal Federal de la SHCP (en ese año murieron tres rocanroleros: Buddy Holly, Ritchie Valens y Big Booper).

Respecto al Código de Ética, señala el libro que el Contador Público debe actuar en forma independiente, que será culpable de cualquier acto que desacredite la profesión si omitió hechos importantes que conociera, si disimuló o no informó de datos falsos importantes, incurrió en negligencias graves al ejecutar su trabajo o no informó alguna desviación a los principios de contabilidad, todos ellos en el informe derivado de su trabajo. En relación con el Decreto que crea la DAFF se indica:

Respecto al Código de Ética, señala el libro que el Contador Público debe actuar en forma independiente, que será culpable de cualquier acto que desacredite la profesión si omitió hechos importantes que conociera, si disimuló o no informó de datos falsos importantes, incurrió en negligencias graves al ejecutar su trabajo o no informó alguna desviación a los principios de contabilidad, todos ellos en el informe derivado de su trabajo. En relación con el Decreto que crea la DAFF se indica:

“Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos, Adolfo López Mateos, Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes, sabed: Art. 1º. Se establece la

Dirección de Auditoría Fiscal Federal para vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los **causantes**; Art. 6º. Se establece el registro **voluntario** de Contadores Públicos para dictaminar.”

¡Qué tiempos aquellos! Seguramente mis colegas que estuvieron dedicados al ejercicio independiente en el ramo de la auditoría de estados financieros, con gusto y placer dictaminaban conforme a las normas de auditoría vigentes en esas fechas y preparaban aquellos famosos **anexos** fiscales, con base en los instructivos de la serie 10 y de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, cuya elaboración resultaba muy elemental y sencilla. Yo recuerdo a finales de los 60, últimos años de mi carrera, a mis ilustres maestros politécnicos que me enseñaban, en la materia de auditoría, la preparación del dictamen fiscal, igual que la materia de impuestos, cuyo entendimiento y preparación en ese entonces era fácil. Creo que la evolución de estos últimos preceptos ha sido más rigurosa y preponderante, porque ahora son más difíciles y laboriosas las tareas de elaboración y comprensión de tales disposiciones. (Desafortunadamente, en esas fechas el *rock and roll* dejaba de sonar en las radiodifusoras del país).

Otra connotación la recordamos en los años 80, cuando la CONPA emite el compendio de boletines que fueron identificados bajo un orden alfanumérico, iniciando con la letra A) hasta la J), como sigue:

- A) Carácter de las Declaraciones de la Administración.
- B) Pronunciamientos normativos sobre el trabajo del auditor.
- C) Normas de auditoría.
- D) Pronunciamientos sobre las normas personales.
- E) Pronunciamientos sobre las normas de ejecución del trabajo.
- F) Procedimientos de auditoría de aplicación general.
- G) Procedimientos de auditoría de aplicación particular.
- H) Pronunciamientos sobre normas de información.
- I) Definición, conceptos e interpretación.
- J) Otras declaraciones de la Comisión.

Se acota en el compendio de Normas de Auditoría, cuya edición fue en 1987, que:

“La Comisión que actualmente se denomina Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, fue establecida en el año de 1955, cuando el IMCP no tenía el carácter de Federación de Colegios de Profesionistas que actualmente ostenta (a partir de 1977). En esas condiciones fueron emitidos desde el año de 1956 hasta agosto de 1965 un total de veintinueve boletines.”

En otro recuerdo trascendente, me voy a referir al *C.P.A. Handbook*, editado por el *American Institut of Certified Public Accountant, Inc.*, que fue traducido al español por un comité comandado por el C.P. Luis G. Pastor e integrado por varios Contadores Públicos, quienes en su mayoría sirvieron a la Comisión de Normas de Auditoría. Este *Manual del Contador Público*, editado por el IMCP y cuyos derechos de autor pertenecen a la UNAM a partir de 1965, se integra

por dos tomos; además, su contenido está enfocado para que el Contador Público ejercite favorablemente su desarrollo profesional, tanto en la firma a la que pertenece, como en su propia práctica independiente en el campo de la Contaduría Pública.


Todos estos antecedentes me hacen reflexionar: si los Contadores miembros de la CONPA se vieron obligados a difundir con todo esfuerzo y entrega la normatividad en auditoría existente, en cualquier época mientras estuvo vigente, ahora con mayor ánimo debemos cerciorarnos de su aplicación en nuestro trabajo al conducirnos como auditores externos.

Lo anterior no es todo, pero sí refleja algunos de los desafíos que confrontaron los que mantuvieron un constante esfuerzo, estudio e iniciativa, ya que en cada momento se enfrentaban con disyuntivas y aclaraciones. La superación no es fácil, pero estamos seguros de cumplir y alcanzar las metas propuestas, dada la decidida y suficiente participación de los que estamos en la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

Responsabilidad para hacer más eficiente el servicio

La actualización de Contador Público es una tarea constante y permanente que demanda una entrega continua, porque al conocer en su contexto integral cada uno de los boletines que conforman el compendio existente en la fecha en que aplicamos los procedimientos de auditoría y emitimos el dictamen o el informe correspondiente, debemos conducirnos con los requisitos mínimos de **calidad** relativos a la personalidad que ostentamos, al trabajo que desempeñamos y a la información que rendimos como resultado de nuestro trabajo.

Las normas de auditoría fueron, son y serán las declaraciones de la CONPA, expresamente señaladas como normativas por excelencia, las cuales han sido preparadas por Contadores Públicos que tienen el afán de comunicar que es una función privativa para los que desarrollamos la auditoría, que son herramientas para asimilarlas con el más alto grado de responsabilidad, que están respaldadas con investigaciones y estudios técnicos especializados, y además, están sólidamente soportadas de los postulados internacionales en esa materia. En tanto presenten una estatura técnica y ética los que ejercen la Contaduría Pública independiente, mayor será la categoría que ostente la profesión contable.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría que cumple 50 años de servir a la Contaduría Pública, dependiente hasta ahora del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, perseverará como tal y subsistirá de manera permanente en el IMPC o le pasará como a la Comisión de Principios de Contabilidad. Imagínense que en el futuro dependamos de algo así: “Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de las Normas de Auditoría” (COMID-NA). Pero no importa, el velo de la Comisión y el espíritu de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas perseveran para continuar sirviendo con calidad a nuestra sociedad. 



C.P.C. Bernardo Soto Peñafiel
b.soto@bdo-mexico.com

*Socio de Auditoría de
BDO-Hernández Marrón y
Cía., S.C.*

Regla 404 de la Ley Sarbanes-Oxley y la Norma de Auditoría núm. 2 emitida por el PCAOB

Documentación y revisión del control interno aplicable en la preparación de la información financiera

Antecedentes

El Acto de Sarbanes-Oxley de 2002 (The Sarbanes-Oxley Act of 2002), oficialmente conocido como la Reforma de la Contabilidad de la Compañía Pública y el Acto de la Protección del Inversionista de 2002, fue aprobado como ley el 30 de julio de 2002 por el Presidente de los Estados Unidos de Norteamérica, George W. Bush. Esta nueva ley surge como resultado de los escándalos financieros corporativos desencadenados con el caso Enron y Worldcom, el cual englobó entre otros hechos los siguientes:

- Fraudes de alto perfil.
- Fracazos de negocios.
- Fracazos en los gobiernos corporativos
- Menor certeza y confianza en el mercado de capital estadounidense.

En mayo de 2003 se publican las reglas finales de la Ley Sarbanes-Oxley "Regla 404". Esta nueva regla requiere que la gerencia de las compañías (CEO y CFO) documenten y determinen la eficacia de los controles internos aplicables en la preparación de la información financiera, que se presenta a la *Securities and Exchange Commission* (SEC).

El 9 de marzo de 2004 los auditores del *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) emitieron las normas de auditoría para la revisión de los estados financieros de las compañías públicas que cotizan en la SEC. La Norma de Auditoría núm. 2, establece los procedi-

mientos y lineamientos que debe seguir el auditor para la revisión del control interno aplicable en la preparación de la información financiera.

La Ley Sarbanes-Oxley y las Normas de Auditoría emitidas por el PCAOB son aplicables a las compañías públicas estadounidenses y de otros países que cotizan en los mercados de valores estadounidenses.

El objetivo del auditor en una auditoría del control interno aplicable en la preparación de la información financiera, es expresar una opinión sobre:

- Las aseveraciones que la administración de la compañía (CEO y CFO) hace sobre la efectividad del control interno aplicable en la preparación de la información financiera a una fecha determinada.
- Reportar que no existen debilidades materiales en el mencionado control interno a la fecha en que la administración de la compañía hizo sus aseveraciones.
- En su caso, reportar las deficiencias, deficiencias significativas y debilidades materiales.

Para que el auditor pueda expresar su opinión requiere planear y ejecutar la auditoría de tal manera que le permita asegurarse de una manera razonable que la compañía ha mantenido, en todos los aspectos importantes, un efectivo control interno aplicable en la preparación de la información financiera.

Mantener un efectivo control interno aplicable en la preparación de la información financiera, significa que no existen debilidades materiales o significativas.

En una auditoría de control interno aplicable en la preparación de la información financiera, el auditor debe obtener evidencia suficiente y competente acerca del diseño y efectividad operativa de los controles internos sobre todas las aseveraciones que la administración de la compañía hace acerca de los estados financieros, todas las cuentas y demás revelaciones significativas.

Debido a que la auditoría no está diseñada para detectar deficiencias en el control interno aplicable en la preparación de la información financiera, el auditor debe planear y ejecutar su auditoría para obtener una razonabilidad de que las deficiencias individuales o en conjunto, que pudieran representar debilidades materiales en dicha preparación, han sido identificadas. Dado que la información del auditor que realiza la auditoría al control interno aplicable en la preparación de la información financiera es significativamente relevante para la emisión de la opinión acerca de tales estados financieros, dicho auditor deberá ser el mismo que audite los estados finan-

cieros. Sin embargo, el auditor pudiera auditar los estados financieros sin auditar el control interno aplicable en la preparación de la información financiera, por ejemplo, en el caso de ciertas colocaciones iniciales hechas por la compañía.

Los términos y conceptos de la evaluación de control interno aplicable en la preparación de la información financiera

El auditor debe considerar los términos de la evaluación de control interno aplicable en la preparación de la información financiera, los cuales son los siguientes:

- **Objetivos de control.** Son las metas relacionadas con la dependencia de los procesos contables, contabilidad y las aseveraciones de la presentación de información financiera.
- **Riesgos.** Son las amenazas a los procesos generales empresariales y contables que son suficientemente significativos como para tener un impacto sobre la capacidad de lograr el objetivo de control.
- **Controles.** Son las tareas o acciones que intentan mitigar un riesgo en particular para el objetivo de cada respectivo control.
- **Aseveraciones.** Son las afirmaciones que la administración de la compañía hace sobre los componentes de los estados financieros (cuentas o rubros). Dichas aseveraciones deberán ser evaluadas por el auditor con base en la siguiente clasificación:
 - Totalidad. Que toda transacción, evento o circunstancia ocurrida durante un periodo específico haya sido reconocida y registrada contablemente en dicho periodo.
 - Existencia u ocurrencia. Que los activos, pasivos e inversión de los accionistas existan a una fecha determinada y que las operaciones registradas representen eventos que realmente ocurrieron durante el periodo en cuestión.
 - Derechos y obligaciones. Que los activos son los derechos y las obligaciones los pasivos a la fecha determinada.
 - Valuación. Que los activos, pasivos, ingresos y egresos hayan sido registrados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichas transacciones sean matemáticamente correctas y adecuadamente registradas.
 - Presentación y revelación. Que los componentes de los estados financieros estén correctamente clasificados, descritos y presentados.

La Norma de Auditoría núm. 2 establece los lineamientos que debe seguir el auditor en la revisión del control interno aplicable en la preparación de la información financiera

Ejemplo de la relación de los términos de la evaluación de control interno aplicable en la preparación de la información financiera

Supongamos que el auditor identifica el siguiente control: los registros de tiempo de los empleados son revisados y aprobados por cada director departamental. En este planteamiento tenemos la siguiente relación de los términos de control:

- Objetivo de control:
 - Que la nómina sea autorizada y calculada correctamente.
- Riesgo:
 - Que se pague a los empleados por tiempo no trabajado.
- Control:
 - Los registros de tiempo de los empleados son revisados y aprobados por cada director departamental.
- Aseveraciones:
 - Existencia.
 - Valuación.

Utilización del Marco COSO

La regla 404 requiere, obligatoriamente, que las compañías documenten su control interno aplicable en la preparación de la información financiera utilizando la metodología denominada COSO (*Committee of Sponsoring Organizations*), o algún otro marco de referencia parecido. El COSO es una metodología para documentar el control interno. Fue publicado en 1992, para patrocinar la Comisión Nacional en la Divulgación Financiera Fraudulenta, en la iniciativa independiente del sector privado que estudió los factores causales que pueden conducir a la divulgación financiera fraudulenta; asimismo, desarrollaron las recomendaciones para mejorar el control interno aplicable en la preparación de la información financiera. El marco COSO se integra con cinco componentes:

1. Ambiente de control

- Evaluación del perfil de la gerencia. La filosofía y el estilo de operación de la gerencia, influye en lo siguiente: en la conciencia de control, integridad, valores éticos y capacidad que subsiste entre los empleados a todos los niveles y su ambiente de trabajo.
- Evaluación de la actitud, conciencia y acciones del consejo de administración, del comité de auditoría, del gobierno corporativo, de la gerencia, de los propietarios y de otros.
- Dichas evaluaciones son la sustancial y piramidal para los demás componentes del control interno aplicable en la preparación de la información financiera.

2. Evaluación de riesgos

- La compañía deberá valorar los riesgos que sus objetivos de control no alcancen a cubrir y desarrollar las estrategias necesarias para prevenirlos.

3. Actividades de control

- Creación de políticas, procedimientos y prácticas específicas aplicadas a cada riesgo para ayudar a lograr los objetivos de la gerencia.
- Valoración de posibles actividades encaminadas a mejorar los controles internos tales como aprobaciones, au-

torizaciones, verificaciones, conciliaciones, revisiones de desempeño y segregación de funciones.

- Las clases de controles que se deben considerar son las siguientes:
 - Preventivos. Previén que ocurra un error o una irregularidad.
 - Detectores. Identifican los errores o las irregularidades producidas.
 - Manuales. Realizados manualmente.
 - Automatizados. Ocurren automáticamente, a través de sistemas de cómputo, con base en criterios, circunstancias, tiempos, fechas o eventos predefinidos.
 - Dependientes de sistemas computarizados. Controles manuales que dependen del proceso automatizado para realizarse.

4. Información y comunicación

Valorar los procesos de información y comunicación existentes en la compañía.

- Los procesos de información incluyen:
 - Identificación, captura e intercambio oportuno de información para permitir que la gente cumpla con sus responsabilidades correctamente.
 - Métodos para registrar, procesar, resumir y reportar sobre transacciones, eventos y condiciones.
- Los procesos de comunicación deberán darse como sigue:
 - Deberán existir a través de todas las cadenas y líneas de mando.
 - Incluiran comunicación hacia arriba, y con partes externas.

5. Monitoreo

- Se refiere a la evaluación de la calidad de los controles internos, así como al monitoreo oportuno y constante del diseño y la operación de dichos controles. Esta valorización y monitoreo permitirán tomar las medidas correctivas y oportunas que sean necesarias.

Las actividades fundamentales de control interno descritas en el marco COSO, son aplicables a las pequeñas, medianas y grandes empresas. El PCAOB no distingue entre los controles internos para pequeñas y medianas empresas y las grandes empresas. Para todas ellas se aplican las mismas normas y se debe usar el marco COSO. Algunas de las consideraciones que se pueden tomar en las pequeñas y medianas empresas al implementar el COSO son:

- Políticas y procedimientos formales.
- Segregación de funciones.
- Función de auditoría interna.
- Supervisión y participación administrativa.

Algunos de los procesos básicos que se deben cubrir en la documentación del control interno aplicable en la preparación de la información financiera son los siguientes:

- Proceso de cobros.
- Proceso de pagos.
- Inventario.
- Nóminas
- Tesorería (funciones).

- Capital contable y opciones para comprar acciones.
- Compromisos y contingencias.
- Presentación de información financiera al cierre (de cada periodo).

Los pasos necesarios que el auditor debe llevar a cabo para realizar una prueba en la auditoría del control interno aplicable en la preparación de la información financiera son los siguientes:

- Documentar el entendimiento de los controles por medio de cuestionarios, matrices o memoranda descriptivos.
- Llevar a cabo el *Walkthrough*, es decir, caminar en el sistema mientras la operación se lleva a cabo o ver la transacción en el momento en que se realiza.
- Diseñar pruebas de cumplimiento para los controles clave.
- Realizar pruebas independientes sin dejar de revisar las pruebas efectuadas por la compañía (Norma de Auditoría núm. 2).
- Registrar los resultados de las pruebas de los controles.
- Obtener evidencia suficiente para apoyar la independencia del auditor. (Sección 404-opinión).

Las nuevas definiciones de deficiencias según la Norma de Auditoría núm. 2

Antes de la Ley Sarbanes-Oxley, los auditores identificaban las deficiencias de control clasificándolas en:

- Condiciones reportables. Son las deficiencias significantes en hallazgos en el diseño u operación del control interno.
- Debilidades materiales. Es la condición de los controles internos de la compañía en la cual una actividad de control específica no reduce el riesgo a un nivel relativamente bajo, por lo que los errores de fraude resultarían materiales a los estados financieros.

Las nuevas definiciones de deficiencias de acuerdo con la Norma de Auditoría núm. 2 se definen como sigue:

- Deficiencia. Son las fallas encontradas en el diseño u operación de los controles internos que no ayudan a la compañía a detectar o prevenir errores oportunamente.
- Deficiencia significativa. Es la falla o combinación de fallas que afectan negativamente la habilidad de la compañía para iniciar, autorizar, registrar, procesar o reportar datos e información financiera a entidades externas de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, de tal forma que exista más allá de una remota posibilidad, la probabilidad de una mala o inadecuada interpretación de los estados financieros anuales o intermedios.
- Debilidad material. Es la deficiencia significativa o combinación de deficiencias significativas que dan como resultado una probabilidad más que remota de que se presente una malversación en la interpretación de los estados financieros o de la información financiera de la compañía.

A continuación se presenta un cuadro comparativo de los pasos que deben seguir la compañía y el auditor para documentar el cumplimiento con la regla 404 de la Ley Sarbanes-Oxley (tabla 1).


T a b l a 1	
Documentación de la regla 404	
Compañía	Auditor
<ul style="list-style-type: none"> • Establecer el alcance del proyecto • Documentar los controles • Probar los controles • Reportar los hallazgos (incluyendo los informes de auditoría interna) al auditor • Concluir y enviar el reporte a SEC 	<ul style="list-style-type: none"> • Evaluar el alcance del proyecto • Evaluar la documentación de los controles (entender dicha documentación) • Evaluar y probar los controles • Reportar los hallazgos a la compañía • Evaluar el reporte de la compañía, concluir y enviar el reporte a SEC

A continuación se presenta una comparación de la revisión del control interno para efectos de una auditoría de estados financieros y para efectos del cumplimiento de la regla 404 de la Ley Sarbanes-Oxley (tabla 2):

T a b l a 2	
Documentación de la regla 404	
Auditoría de estados financieros	Auditoría de controles internos
Control interno: <ul style="list-style-type: none"> • Se revisa para determinar el grado de confianza en los controles para establecer pruebas de auditoría • Durante un periodo de tiempo • Alcance. Es opcional una revisión de mayor a básico Opinión sobre: <ul style="list-style-type: none"> • Los estados financieros en conjunto Reportes requeridos: <ul style="list-style-type: none"> • Condiciones reportables • Debilidades materiales 	Control interno: <ul style="list-style-type: none"> • Se revisa para emitir una opinión • A una fecha determinada • Alcance. Se requiere un alto nivel de revisión de los controles Opinión sobre: <ul style="list-style-type: none"> • La aseveración de la compañía • Eficacia de los controles internos Reportes requeridos: <ul style="list-style-type: none"> • Deficiencias • Deficiencias significantes • Debilidades materiales

Conclusión

Con el surgimiento de la Ley Sarbanes-Oxley y el PCAOB, la SEC ha dado un paso muy importante para monitorear y revisar a las compañías públicas que cotizan en los mercados de valores estadounidenses, con el objeto de disminuir las incidencias de fraude corporativo perfilado contra los inversionistas. Adicionalmente, se ha fomentado el establecimiento de una nueva figura corporativa en las empresas públicas, conocido como gobierno corporativo, además del apego a mejores prácticas corporativas en un ambiente gerencial de conciencia de control, integridad, valores éticos y capacidad.

En nuestro país está en proceso de aprobación la nueva ley de valores que regulará a las compañías públicas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, la cual está sobre bases similares a las de la Ley Sarbanes-Oxley. 



C.P.C. Martell de la Mora Glasker
mmora@dfmmex.com.mx

*Socio del Despacho
Freyssinier Morin, S. C.
Miembro de la Comisión
de la EAIF*

La especialidad en Auditoría de Información Financiera

*P*endiente de la problemática mundial de credibilidad que la profesión contable está viviendo y que en este mundo globalizado es afectada de manera directa, el Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara, Jalisco, ha tomado como tarea hacer los esfuerzos necesarios para reforzar la confianza de los usuarios de la información financiera, de los organismos regulatorios y de la misma profesión contable.

En un momento tan decisivo de la historia como el que vivimos, con un pleno desarrollo de la capacidad tecnológica del ser humano, surge con renovada fuerza la pregunta sobre los valores.

Ante este panorama, la educación reacciona comprendiendo que debe transmitir nuevas destrezas para nuevas tecnologías y educar principalmente para discernir en la toma de decisiones.

Son las acciones pedagógicas, la línea que consideramos más favorable para de-

sarrollarse dentro del marco de una sociedad plural y democrática, guiada por principios éticos de carácter global y universal, que promueva formas de pensar y regule nuestras acciones con base en un compromiso de responsabilidad individual y colectiva.

Así, dentro de este escenario, es la educación superior la mejor herramienta para promover un efectivo acceso al conocimiento científico, humanístico, artístico y tecnológico como condición de desarrollo personal y profesional.

La educación es un instrumento esencial para enfrentar exitosamente los desafíos de un mundo moderno. Por eso, la educación superior constituye un elemento insustituible para la enseñanza de conocimientos científico-tecnológicos, así como para adquirir destrezas en el manejo de la información.

Estos factores deben considerarse para la formación de una nueva generación de Contadores Públicos preparados para las necesidades actuales de un mundo lleno de múltiples cambios, con tendencias y desafíos que constituyen el tránsito de una sociedad a otra.

Por ello, resulta indispensable proporcionar a todos los Contadores Públicos, las herramientas necesarias para enfrentar el reto de su profesión dentro del ámbito de la auditoría, integrando de forma prioritaria el aprendizaje de estrategias y el desarrollo de actitudes que permitan concebirla como una formación para el cambio.

Las nuevas oportunidades dependen en forma creciente de las innovaciones científicas y sus aplicaciones tecnológicas con un alto valor agregado en términos de conocimiento e informática.

Resulta imperativo avanzar; por ello, el Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara, consciente de la importancia del tema y de su compromiso con la sociedad, ofrece como implementación de este principio la especialidad en Auditoría de Información Financiera.

Ésta es la mejor herramienta para alcanzar el nivel de conocimientos necesarios dentro del mundo de la Contaduría Pública, profesión con una gran responsabilidad social que exige el más alto nivel de preparación.

Esta especialidad, primera en el país, es impartida por un Colegio afiliado

al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con un claro enfoque internacional, cuyos contenidos hacen frente a las nuevas realidades del entorno corporativo. Está dirigida a todos los Contadores Públicos con experiencia que deseen ampliar sus conocimientos y estén dedicados a la auditoría de los estados financieros, donde las nuevas oportunidades dependen, en forma creciente, de las innovaciones científicas y sus aplicaciones tecnológicas, con un alto valor agregado en términos de conocimiento e informática.

La Especialidad en Auditoría de Información Financiera es un programa práctico que reproduce en su contenido las situaciones y los problemas reales del mundo de la empresa.

**Esta especialidad,
primera en el país,
es impartida por un
Colegio afiliado al
Instituto Mexicano de
Contadores Públicos, con
un claro enfoque internacional,
cuyos contenidos hacen frente a las
nuevas realidades
del entorno corporativo**

Su estructura y metodología van encaminadas más allá de una simple transmisión de conocimientos al desarrollo de habilidades para la toma de decisiones.

Ofrece un programa sistematizado, amplio y documentado, estructurado desde la visión que dan los más de 45 años de experiencia del Colegio. El contenido académico se encuentra estructu-

rado en 11 módulos, donde cabe destacar algunos contenidos como son:

- La administración y control de la auditoría.
- Control interno y planeación de la auditoría.
- Ejecución del trabajo.
- Preparación de estados financieros.
- Opinión y/o dictamen del auditor.
- Auditoría de pequeñas empresas.
- Auditoría de compra.
- Revisión de aspectos legales.
- Revisión de aspectos ambientales.


Dentro de la metodología destaca su sistema de enseñanza, por medio de sesiones presenciales con la exposición de los planteamientos teóricos correspondientes, apoyo de medios didácticos adecuados y un cierre con el análisis de casos prácticos.

Además, la asesoría a los participantes se plantea tanto de forma individual como en grupo, de manera personal y *online* por medio de la página virtual de la especialidad.

Destacan fuertemente los beneficios para los egresados de la especialidad, ya que a su término serán capaces de introducir cambios renovadores en la gestión financiera de empresas, por medio de una mejora en los servicios que prestan, al coadyuvar en el cumplimiento de normas de gobierno corporativo, que permiten generar información transparente y veraz, reduciendo la incertidumbre sobre la situación de las empresas.

Su participación dentro del ejercicio profesional resultará vital por su capacidad para la detección de riesgos por controles inadecuados, por promover el cumplimiento de las normas éticas de los negocios así como planear su trabajo considerando la globalización y forma de hacer negocios

En síntesis, se destaca que la renovación de ideas y el diálogo con los nuevos paradigmas, resulta ser el vector central para avanzar en la propuesta de reconstrucción de la profesionalización del Contador Público de cara al nuevo siglo.

Es fundamental en este proyecto, la participación de todos aquéllos que ejercen la profesión, con el propósito de construir un consenso de valores fundamentados en principios éticos. 



Lic. Willebaldo Roura Pech
cert@imcp.org.mx

*Comisión de Control de Calidad
de la Certificación
Instituto Mexicano de
Contadores Públicos*

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría y el Examen Uniforme de Certificación

En este número de Contaduría Pública, en el que se festejan los 50 años de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), vaya un reconocimiento a su dedicada labor en la emisión de disposiciones normativas, fundamentales para el trabajo que desempeña todo auditor, independientemente del sector al que pertenezca.

Pero en este artículo no se va a hablar de la función sustantiva de la CONPA, relacionada con la regulación en el campo de la auditoría, sino que se va a referir a un trabajo, desconocido para muchos, que desarrolla con gran inversión de tiempo, en beneficio del desarrollo de la profesión y, por ende, de la sociedad. Ese trabajo es el relativo al apoyo al proceso de certificación y, muy particularmente, al Examen Uniforme de Certificación (EUC), que comprende, entre las siete áreas del conocimiento que lo integran, a la auditoría.

Participación de la CONPA en el EUC

Cuando el Consejo Técnico de Certificación determinó en 1998 que la auditoría formaba parte de las áreas a ser evaluadas

en el EUC, se solicitó, por su experiencia en la materia, la participación de la CONPA para la elaboración del temario de esta área; temario que, a su vez, se difundiría a través de la *Guía para la Presentación del Examen Uniforme de Certificación de la Contaduría Pública* (GEUC).

Pero no sólo se quedó en eso. Se pidió a la CONPA que trabajara en la elaboración y revisión de los reactivos, como se denomina técnicamente a las preguntas, del EUC y que mantuviera permanentemente actualizado el inventario de dichos reactivos.

Elaboración del temario de Auditoría para el EUC

Con la gran responsabilidad que implica la participación en un proceso tan serio y de gran importancia para la so-

ciudad, la CONPA trabajó arduamente en la preparación del citado temario del EUC. Antes de que concluyera 1998 el temario de auditoría para el EUC estaba totalmente concluido. La CONPA, sin embargo, pendiente de la actualización de este tema en el EUC, ha mejorado el contenido en dos ocasiones, la última fue la comprendida en la GEUC de julio de 2005.

El temario del área de auditoría para el EUC es, actualmente, el siguiente:

1. Fundamentos.
2. Control interno.
3. Técnicas y procedimientos de auditoría.
4. Dictámenes e informes.
5. Auditorías interna, administrativa, operacional y gubernamental o pública.
6. Normas relativas a servicios para atestiguar.
7. Tecnología de la información.

El contenido temático completo del área de auditoría puede encontrarse en la página www.imcp.org.mx en el apartado correspondiente a certificación.

Elaboración de los reactivos de auditoría

El valor ponderado del área de auditoría fue definido, desde un inicio, en 20%, por lo que una quinta parte de los reactivos del EUC están dedicados a este tema. Con base en su propio temario, la CONPA procedió a integrar un grupo de trabajo especialmente designado para abocarse a elaborar y revisar los reactivos de auditoría y a clasificarlos conforme a la nomenclatura señalada en la GEUC. Los reactivos se formulan, de acuerdo con el inventario existente, en un formato proporcionado por el Centro Nacional de Evaluación para la Educación Superior (CENEVAL).

Para realizar esta tarea, el grupo de trabajo de la CONPA, no se presentó solamente con su experiencia en auditoría, la cual, sin lugar a dudas, es vasta, sino que tuvieron que acudir, y lo continúan haciendo, a sesiones de capacitación impartidas por el CENEVAL para aprender a elaborar reactivos, lo cual va desde la estructuración que habrán de llevar las bases de éstos y la manera de presentar las cuatro opciones de respuesta, hasta el estudio de

la Taxonomía de Bloom, para la formulación adecuada de las preguntas, de acuerdo con el requerimiento del perfil referencial del Contador Público Certificado.


Con los nuevos conocimientos adquiridos, el grupo de trabajo de la CONPA elaboró individualmente, como primer paso, los reactivos necesarios para integrar el EUC y, después, continúan haciéndolo para incrementar la bolsa existente.

Revisión de los reactivos de auditoría

Pero los reactivos elaborados de manera individual no se envían directamente al inventario aprobado, sino que se revisan y discuten entre los miembros del grupo de trabajo de la CONPA, con la asesoría técnica del CENEVAL, por lo que aquellas preguntas que no son claras o que presentan dudas, tanto en la redacción de su texto como en la de sus opciones de respuesta, se modifican, si es el caso, o se desechan. Dicho grupo programa, periódicamente, sesiones exclusivas de sus integrantes, para proceder a la revisión de reactivos.

Posteriormente a la celebración del EUC, el CENEVAL evalúa el comportamiento de los reactivos y, si es requerido, el grupo de trabajo analiza de nueva cuenta aquéllos de dudoso resultado, para evaluar su posible mejora y reincorporación al examen, o su definitiva eliminación.

Actualización periódica

Con la finalidad de mantener en actualización tanto el temario como los reactivos de auditoría, el grupo de trabajo mantiene reuniones periódicas para revisarlos y modificarlos, si es el caso, y para incrementar el número de reactivos, conforme a los temas que se señalan en la GEUC. La intervención de este grupo en la elaboración del EUC es de mucho valor, porque mantiene en un alto nivel de calidad el examen, conforme a los objetivos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. En virtud de lo enumerado anteriormente, un enorme agradecimiento a todos los miembros de la CONPA y, en especial, al grupo de trabajo designado para colaborar en la preparación y revisión de reactivos, por el apoyo inapreciable que brindan al proceso de certificación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 



C.P. Carlos A. Huerta Montes de Oca
ifecom_vcontable@cjf.gob.mx

*Vocal de la Junta Directiva
del IFECOM*

El Contador Público y el concurso mercantil

La Ley de Concursos Mercantiles (LCM), publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 12 de mayo de 2000, nace con la intención de apoyar a las empresas que se encuentran en Incumplimiento Generalizado en el Pago de sus Obligaciones (IGPO), mediante un proceso judicial corto en manos de jueces de distrito, es decir, jueces federales.

Las condicionantes para caer dentro de la clasificación de IGPO, de acuerdo con los artículos 9 y 10 de la LCM, son:

1. Que sean dos o más acreedores distintos.
2. Que las obligaciones que tengan por lo menos 30 días de haber vencido, representen 35% o más de todas las obligaciones a cargo del comerciante.
3. Que no tenga activos concursales líquidos para hacer frente a por lo menos 80% del total de obligaciones vencidas.

Solicitud de concurso mercantil. Se requiere cumplir con el supuesto uno o alguno de los otros dos.

Demanda de concurso mercantil. Se requiere cumplir con los tres supuestos.

A efecto de apoyar al juez en este proceso judicial, la LCM creó el Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles (IFECOM), que tiene como funciones primordiales:

- Administrar el sistema de especialistas de concursos mercantiles que son auxiliares del juez —expertos en las materias involucradas en el mundo empresarial—, que no sean del área jurisdiccional, misma que le compete al juez como rector del proceso concursal.

- Difundir la cultura concursal, la cual, por desgracia, poco se ha promovido en nuestro país debido a diversas razones que no son motivo del presente artículo y no son consideradas por la presente LCM ni por la abrogada Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos de 1943.

En esta ley encontramos varias características importantes: nace en un mundo globalizado y con gran influencia de acuerdos internacionales en materia de insolvencia; la rectoría le corresponde ahora a un **juez federal** y cuenta con el IFECOM, **institución federal** con autonomía técnica y operativa dentro del Consejo de la Judicatura Federal, responsable del registro, capacitación y supervisión de los especialistas registrados. Se espera que esos especialistas cubran dentro de la problemática empresarial todas las ciencias involucradas, excepto lo jurisdiccional que queda, como ya se comentó, bajo la rectoría del juez.

Dentro del Concurso Mercantil (CM) encontramos claramente definidas tres etapas, una previa que es la **visita de verificación** en la que participa un especialista denominado **visitador**, esta etapa es el detonador del CM; posteriormente, ya declarado éste, se inicia la etapa de conciliación a cargo de un **conciliador**, y, finalmente, si no hay acuerdo de las partes, después de transcurridos los plazos y prórrogas de Ley, se procede a declarar la etapa final que es la **quiebra**, en donde el especialista que actúa es el síndico.

Si hablamos del campo empresarial, la figura del Contador Público ha tomado desde hace muchos años un papel relevante en el interior de las empresas y es un apoyo externo en las asambleas de accionistas, consejos de administración y de la alta dirección.

A continuación, se expondrá con algún detalle en qué consisten las tres etapas a que he hecho referencia anteriormente y se verá que el Contador Público con la experiencia de su práctica profesional, reúne muchas de las características necesarias para estar en condiciones de ser una pieza clave en los procesos concursales.

Visitador

Requiere tener experiencia comprobada en materia de contabilidad, auditoría, costos, análisis e interpretación de estados financieros, con lo que se puede concluir que la persona idónea para realizar esta actividad es el Contador Público.

El objetivo de su función es determinar si el comerciante se encuentra en los supuestos del concurso mercantil; para ello, deberá determinar los activos concursales con que cuenta el comerciante, así como el total de sus obligaciones para determinar si existe el IGPO.

Para llevar a cabo lo anterior, el Contador Público requerirá elaborar un plan de trabajo. Al inicio de su función evaluará la confiabilidad de control interno existente, aplicando las normas y procedimientos de auditoría que considere pertinentes a fin de contar con elementos sólidos en la verificación de la documentación que respalde que la información analizada esté preparada con principios de contabilidad generalmente aceptados y, muy especialmente, ejercer una dirección y supervisión efectiva del personal que lo asista.

Conciliador

Requiere contar con experiencia en dirección empresarial, haber participado en asesoría de negocios, especialmente en reestructuras financieras, valuación de negocios, así como en fusiones y escisiones.

Los objetivos primordiales de su función son: lograr la Sentencia de Reconocimiento, Graduación y Prelación de Créditos (SRGPC); durante toda esta etapa, supervisar la contabilidad y todas las operaciones de la empresa, analizar su viabilidad y, si éste es el caso, presentar un plan de negocios así como una propuesta de convenio, el cual deberá ser aceptado por el comerciante y la mayoría de sus acreedores.

Síndico

Deberá tener una experiencia similar a la del conciliador, principalmente enfocada a la administración, ya que al asumir el cargo de Síndico del comerciante declarado en quiebra, toma bajo su dirección la administración. Si la entidad sigue en operación, deberá mantenerla y pondrá especial énfasis en liquidar todos los activos de la empresa como un todo o en partes, y con ellos pagar a los acreedores reconocidos en la SRGPC, hasta donde alcancen los activos; con ello termina su función.

Auxiliares de los especialistas

Esta figura es incorporada en la LCM ante el reconocimiento de que sería muy difícil encontrar en la figura de una persona todos los requisitos y facetas necesarios en un proceso concursal; precisamente, son estos auxiliares los que deberán complementar con sus capacidades las habilidades de los especialistas para que puedan cumplir satisfactoriamente con el objetivo de sus respectivas responsabilidades.

No debe pensarse que solamente se quiere resaltar la importancia de la participación que puede tener la Contaduría Pública en un proceso concursal; también se destaca el papel que puede tener el Contador Público en las medidas de prevención en las que debe participar para que las empresas no

caigan en IGPO; es decir, estas medidas deben permitir que las empresas sean rentables y tengan un crecimiento real para que, de este modo, cumplan con la responsabilidad social que les corresponde, en beneficio de las personas y comunidades en las que participan.

Tratando de llegar a conclusiones, la figura del Contador Público es de vital importancia en los procesos concursales y un interesante nicho de negocios para los especialistas registrados; además, cumpliendo con los objetivos y razón de ser de la profesión, el Contador Público es una pieza fundamental en la vida de los negocios, pues promueve una cultura de prevención al IGPO; sin embargo, lo más importante es que fomenta el crecimiento real y sano de las empresas en las que participa como empleado interno externo en calidad de auditor, asesor o consultor de empresas.


Es de la mayor relevancia mencionar la responsabilidad que como auditor externo tiene el Contador Público, de acuerdo con la Circular 57 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Revelación suficiente derivada de la Ley de Concursos Mercantiles*:

“Con base en los principios de revelación suficiente, negocio en marcha, importancia relativa y las reglas sobre contingencias que señala el *Boletín C-9, Pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos*, todas las entidades que se encuentren en los supuestos de Incumplimiento Generalizado de Pagos, de acuerdo con la Ley de Concursos Mercantiles, deben revelar esta situación en sus estados financieros señalando que la propia entidad, cualquier acreedor o el ministerio público pueden solicitar la declaración de concurso mercantil.”

En mi opinión lo que establece la Circular 57 es muy importante, y en beneficio de los usuarios de la información financiera. Desde mi personal punto de vista, cuando en la revisión de eventos posteriores el auditor externo obtenga información que le haga pensar que existe un inminente riesgo en el corto plazo de que la entidad caiga en IGPO, esta situación también debería revelarse en los estados financieros de manera obligatoria para la profesión.

Lo anterior nos hace cuestionar si ¿el CP debe en su actividad de auditor externo incluir dentro de sus normas y procedimientos de auditoría la necesidad de conocer si una entidad se encuentra en IGPO?

En el caso de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), en su artículo 229 fracción V, se establece como una de las causales de disolución “por la pérdida de las dos terceras partes del capital social”, y en cumplimiento de nuestro principio de revelación, reconocemos esta necesidad, y requerimos que esta circunstancia se revele en los estados financieros de la entidad.

La LCM también es una Ley Federal de igual jerarquía que la LGSM; por lo tanto, considero que si una entidad se encuentra en los supuestos de IGPO, también debe revelarse esta situación; en consecuencia, el auditor externo tiene la responsabilidad de aplicar en su auditoría los procedimientos que le permitan detectar situaciones indicativas de los supuestos que la LCM señala en sus artículos 9 y 10 y, en su caso, revelarlo. 



C.P.C. José Luis Franco Murayama
jose.luis.franco@mex.pwc.com

*Socio de Auditoría de
PricewaterhouseCoopers*



Reflexiones sobre los cambios al Boletín 4020

Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a los principios de contabilidad

En el mes de junio de 2005 fue publicado el nuevo Boletín 4020, Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a los principios de contabilidad (Boletín 4020), con fecha de vigencia del 1 de junio de 2005.

Este boletín ha sido modificado para reflejar dos cambios importantes, los cuales consisten en la eliminación de la justificación para emitir la opinión como auditor independiente sobre estados financieros preparados por:

1. Entidades con fines no lucrativos que sigan la política de reconocimiento de sus ingresos y gastos sobre la base de efectivo.
2. Entidades que preparan estados financieros para cumplir con las necesidades de información a su casa matriz en el extranjero.

Entidades con fines no lucrativos que sigan la política de reconocimiento de sus ingresos y gastos sobre la base de efectivo

Es evidente el cambio requerido a este boletín derivado de la emisión de los boletines B-16, *Estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos* (Boletín B-16) y E-2, *Ingresos y contribuciones recibidas por entidades con propósitos no lucrativos, así como contribuciones otorgadas por las mismas* (Boletín E-2). Éstos establecen reglas específicas de contabilización y revelación a las entidades no lucrativas, con lo cual al tener

La opinión que emite el auditor independiente tiene que efectuarse conforme al formato de opinión contenido en el Boletín 4010



un marco de referencia de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), la opinión que emite el auditor independiente tiene que efectuarse conforme al formato de opinión contenido en el *Boletín 4010, Dictamen del auditor* (Boletín 4010).

También es cierto que la emisión de la modificación al Boletín 4020 se efectúa en una fecha posterior a la entrada en vigor de las disposiciones de los boletines B-16 y E-2. Asimismo, ha sido objeto de confusión la emisión tardía de esta modificación. Sin embargo, debemos considerar que al contarse con un juego de normas para el registro y revelación para las entidades no lucrativas es, en consecuencia, indispensable emitir la opinión conforme al Boletín 4010. Por lo tanto, no es aceptable emitir una opinión basada en el Boletín 4020 de una entidad no lucrativa como la definía el Boletín 4020 en vigor hasta el 31 de mayo de 2005; asimismo, tampoco es aceptable emitir estados financieros de dichas entidades sin seguir las disposiciones contenidas en los boletines B-16 y E-2.

Entidades que preparan estados financieros para cumplir con las necesidades de información de su casa matriz en el extranjero

Por lo que respecta al segundo cambio introducido en el Boletín 4020, que consiste en la eliminación de la posibilidad de emitir una opinión basados en este boletín dirigido a aquellas empresas que preparan estados financieros para cumplir con las necesidades de información de su casa matriz en el extranjero, éste es un cambio que acota aún más el uso de este boletín.

El cambio pudiera ser sorpresivo para algunos y para otros una consecuencia natural. Al respecto, recordemos que las modificaciones anteriores que tuvo el boletín, tuvieron como propósito acotar la posibilidad de emitir opiniones sobre estados financieros preparados sobre bases históricas cuando ya estaba en vigor el Boletín B-10, o bien, de otros ordenamientos, emitiendo así opiniones sin salvedades o negativas a los estados financieros.


En esas fechas ya se cuestionaba la posibilidad de emitir opiniones sobre estados financieros, cuando éstos se preparaban para efectos de consolidación con su casa matriz. Sin embargo, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), —entre otras razones— mantuvo la posibilidad de emitir opiniones bajo este esquema debido a los

comentarios recibidos y a la inclusión (inciso f, del párrafo 13) de la limitación en cuanto a su circulación; es decir, deberían ser para “uso exclusivo de la casa matriz para efectos de consolidación”, manteniendo la obligación de emitir opiniones conforme al Boletín 4010 cuando se utilizaban para otros propósitos, como asambleas y el denominado dictamen fiscal.

El tema fue revisado nuevamente, recogiendo las inquietudes de colegas interesados en esta problemática, y se llegó a la conclusión de que, actualmente, no existen razones importantes para la emisión de este tipo de opiniones; asimismo, se considera que cuando se tienen requerimientos de la casa matriz, el cumplimiento de los mismos se efectúa con base en las normas del país donde se encuentra localizada la tenedora, o bien, se efectúa con base en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Regularmente, el tipo de opinión y los formatos en los que se envía la información financiera a la casa matriz, dependen de las instrucciones recibidas del auditor principal y poco efecto tiene la norma de auditoría local. Regularmente, el auditor que refiere las instrucciones espera cumplir con la normatividad de su país o con las normas internacionales de auditoría, como ya se apuntó anteriormente.

Conclusión

El acotamiento en el Boletín 4020 a opiniones sobre estados financieros conforme lo establece el párrafo 8 en su inciso a), muestra un gran avance en la clarificación y delimitación de este tipo de opiniones. Sin embargo, aún queda mucho por hacer, ya que un punto importante que está por resolverse, es la emisión de normas de contabilidad para entidades gubernamentales y así eliminar de este boletín dicho apartado.

De lograrse la emisión de normas de contabilidad para las entidades gubernamentales, el Boletín 4020 sólo se aplicaría a los estados financieros preparados para un propósito específico y, posiblemente, dicho boletín tendría que cambiar de nombre; más aún, tendría que pensarse en la posibilidad de emitir un boletín basado en las normas de atestiguamiento, para cuando no se efectúa una auditoría de estados financieros, y sólo se requiera la opinión sobre estados financieros preparados para un propósito específico y que, como lo indica el *Boletín 7010, Normas para atestiguar*, pueden darse a dos niveles de seguridad: una revisión o un examen; todo esto de acuerdo con las necesidades de las partes interesadas. 



C.P.C. José A. Salazar Tapia

Socio de
PricewaterhouseCoopers

La nueva Ley del Mercado de Valores... algunas de sus repercusiones en la Contaduría Pública

Al momento de iniciar la redacción de este artículo, estaba aún por aprobarse en la Cámara de Senadores la nueva Ley del Mercado de Valores (LMV), previamente aprobada por la de Diputados. Se rumoreaba que no sería ratificada porque cierto sector empresarial había influido para que no tuviera éxito, lo cual denotaba que ese sector no tenía visión de los tiempos que se viven y la necesidad de una mayor transparencia en todos los ámbitos de la vida económica, además de fortalecer los principios éticos básicos mínimos que deben seguir las empresas, los funcionarios y los empleados.

En efecto, lo que la nueva LMV introduce son, principalmente, los siguientes conceptos:

1. Se impulsa el desarrollo del mercado de valores creando la figura de la sociedad anónima promotora de inversión.
2. Los estatutos de la sociedad anónima promotora de inversión, además de reunir los requisitos exigidos en la Ley General de Sociedades Mercantiles, debe cumplir también los que prevé la Ley del Mercado de Valores.
3. Se aclaran los derechos de los accionistas minoritarios, destacando:
 - a) Que puedan nombrar un miembro en el consejo de administración cuando se tenga 10% de participación accionaria.
 - b) Que puedan convocar a la asamblea general de accionistas respecto de los asuntos sobre los cuales se tenga derecho a voto cuando se tenga 10% de la participación accionaria.
 - c) Que puedan ejercer la acción de responsabilidad civil contra los administradores en beneficio de la sociedad cuando se tenga 15% de la participación accionaria.
 - d) Que puedan oponerse judicialmente a las resoluciones de las asambleas generales cuando se tenga 20% de la participación accionaria.
4. La sociedad anónima bursátil y las personas morales que ésta controle se considerarán, para efectos de la Ley, como una sola unidad económica de gestión y de decisión; por lo tanto, cualquier evento que afecte el valor de alguna de las subsidiarias afectará el valor del grupo empresarial.
5. Se modifican las funciones del consejo de administración y del director general de las sociedades anónimas bursátiles. De tal suerte que:



- a) El consejo de administración se convertirá en un órgano de vigilancia y establecerá las estrategias generales para la buena y sana conducción del negocio.
 - b) El director general será el responsable de la gestión, conducción y ejecución de los negocios de manera cotidiana; de la existencia y mantenimiento de los sistemas de contabilidad, control y registro; del cumplimiento de los acuerdos del consejo y de la asamblea así como de la revelación de información relevante.
6. En la estructura de las sociedades anónimas bursátiles, desaparece la figura del comisario y las funciones de vigilancia se distribuyen entre el consejo de administración, los comités de auditoría y prácticas societarias y el auditor externo independiente:
- a) La vigilancia de las sociedades anónimas bursátiles y de las personas morales que éstas controlen, estará a cargo del consejo de administración mediante el o los comités que se establezcan, así como por la firma que realice la auditoría externa de la sociedad.
 - b) Los comités estarán integrados por consejeros independientes que no tengan conflicto de intereses garantizando con esto la imparcialidad de sus recomendaciones. Si el consejo no acatara las recomendaciones del comité, este hecho debe ser revelado al mercado.
7. Se precisa que, principalmente, la función y responsabilidad de los consejeros y directivos de las sociedades anónimas bursátiles, es procurar la creación de valor en beneficio de la sociedad y actuar con lealtad y diligencia.
8. Se modifica el porcentaje actual de 15 a 5% para ejercer acción civil en contra de consejeros y directivos por parte de accionistas minoritarios.
9. Se definen los conceptos de información y eventos relevantes, con la finalidad de que los participantes del mercado conozcan realmente la situación actualizada en materia financiera de las empresas y la actividad de vigilancia tendría a su cargo las funciones de establecer estrategias generales para la conducción del negocio.
10. Se adecua el régimen de infracciones y sanciones, para considerar como delitos graves, algunas conductas que actualmente no se consideran como tales.
- En resumen, con las modificaciones a esta nueva LMV, en el ámbito de la Contaduría Pública se tendrían cambios en relación con:
- a) Mejoría en las prácticas relacionadas con el gobierno corporativo.
 - b) Claridad en las responsabilidades de los órganos corporativos.
 - c) Reglas precisas respecto de la actuación del auditor externo.
- En relación con el punto anterior, destacan entre otros los siguientes conceptos:
- a) Los auditores externos, socios de una firma de Contadores Públicos, deberán ser honorables, cumplir con los requisitos personales y profesionales que señale la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, así como con los requisitos de control de calidad que establezca dicha Comisión.
 - b) Tanto la firma, los socios de ésta así como el personal que forme parte del equipo de auditoría deberán ser independientes (por ejemplo, no tener relación de dependencia económica, relaciones financieras, prestar servicios adicionales a los de auditoría y no exceder determinado número de años como auditor externo).
 - c) Los papeles de trabajo deberán conservarse por un plazo de, al menos, cinco años.
 - d) Si durante el proceso de auditoría se encuentran problemas de liquidez, estabilidad o solvencia, se deberá presentar un informe al órgano de vigilancia de la empresa de que se trate.
 - e) Las opiniones de los auditores externos preparadas para efectos de solicitudes de inscripción de valores, autorización de oferta pública y cumplimiento de obligaciones de difusión de información, se considerarán información divulgada al público por los auditores.
 - f) Las personas que proporcionen servicios de auditoría externa responderán por los daños y perjuicios que ocasionen cuando:
 - I. Por negligencia inexcusable, el dictamen u opinión que proporcionen contenga vicios u omisiones que en razón de su profesión u oficio debieran formar parte del análisis, evaluación o estudio que dio origen al dictamen u opinión.
 - II. Intencionalmente, en el dictamen u opinión:
 - Omitan información relevante de la que tengan conocimiento, cuando deba contenerse en su dictamen u opinión.
 - Incorporen información falsa o que induzca a error, o bien, adecuen el resultado con el fin de aparentar una situación distinta de la que corresponda a la realidad.
 - Recomienden la celebración de alguna operación, optando dentro de las alternativas, en su caso existentes, por aquélla que, a sabiendas, habrá de generar efectos patrimoniales notoriamente perjudiciales para la sociedad o para un determinado grupo de socios o tenedores de valores.
 - Sugieran, acepten, propicien o propongan que una determinada transacción se registre en contravención de los principios de contabilidad emitidos o reconocidos por la Comisión.
 - g) Se considera que no se incurrirá en responsabilidad por los daños o perjuicios que ocasionen, derivados de los servicios u opiniones que emitan, los auditores externos cuando actuando de buena fe y sin dolo, se actualice cualquiera de las excluyentes de responsabilidad siguientes:
 - Rindan su dictamen u opinión con base en información proporcionada por la persona a la que otorguen sus servicios.
 - Rindan su dictamen u opinión apegándose a los procedimientos y, en su caso, metodologías, con que cuenten para realizar el análisis, evaluación o estudio que corresponda a su profesión u oficio.


h) Los auditores externos serán sancionados con prisión de dos a diez años cuando:

- I. Omitan registrar en la contabilidad las operaciones efectuadas o alteren los registros contables o aumenten o disminuyan artificialmente los activos, pasivos, cuentas de orden, capital o resultados de las citadas entidades, para ocultar la verdadera naturaleza de las operaciones realizadas o su registro contable.
- II. Inscriban u ordenen que se inscriban datos falsos en la contabilidad, o bien, proporcionen datos falsos en los documentos, informes, dictámenes, opiniones, estudios o calificación crediticia, que deban presentarse a la Comisión en cumplimiento de lo previsto en esta ley.
- III. Destruyan u ordenen que se destruyan total o parcialmente, los sistemas o registros contables o la documentación soporte que dé origen a los asientos contables respectivos, con anterioridad al vencimiento de los plazos legales de conservación y con el propósito de ocultar su registro.
- IV. Destruyan u ordenen que se destruyan total o parcialmente, información, documentos o archivos, incluso electrónicos, con el propósito de impedir u obstruir los actos de supervisión de la Comisión.
- V. Destruyan u ordenen se destruyan total o parcialmente, información, documentos o archivos,

incluso electrónicos, con el propósito de manipular u ocultar de quienes tengan interés jurídico en conocer los datos o información relevante de la sociedad, que de haberse conocido se hubiere evitado una afectación de hecho o de derecho de la propia entidad, de sus socios o de terceros.

VI. Presenten a la Comisión documentos o información falsa o alterada con el objeto de ocultar su verdadero contenido o contexto, o bien, asienten o declaren ante ésta hechos falsos.

- i) El auditor externo será sancionado con multa de 200 a 10,000 días de salario cuando omita suministrar a la CNBV los informes, opiniones y demás elementos de juicio en los que sustente sus dictámenes y conclusiones.

En relación con lo anterior, existen muchos tópicos dignos de análisis, tales como la eliminación de la figura de Comisario, el nuevo papel y responsabilidad de los miembros del consejo de administración, el nuevo rol del auditor externo en su función de vigilancia, etc. Sin embargo, para no hacer demasiado largo este artículo, concluiré expresando que la promulgación de esta nueva LMV, además de los beneficios que produciría en la economía y en el establecimiento de políticas sanas en las empresas, motiva al auditor externo a mantener los altos niveles de calidad, ética, independencia y profesionalismo que siempre le han caracterizado. 



C.P.C. Jaime Sánchez-Mejorada Fernández
sanchez.jaime@kpmg.com.mx

*Vicepresidente de Práctica Externa
del Instituto Mexicano de Contadores
Públicos, A.C. y Socio de KPMG*

La normatividad de auditoría en México y la tecnología de la información

A medida que la tecnología cambia todo el entorno que la rodea debe modificarse, si no es así, no tendrían ningún caso los avances tecnológicos, cuya finalidad, resumida en forma simple, es obtener resultados (llámense productos, información, etc.) más precisos, con una inversión de tiempo y/o dinero mucho menor. Estos avances tecnológicos han tenido un impacto significativo en los procesos internos de la compañía y en la forma de procesamiento y generación de información.



Recuerdo que, cuando entré como asistente a la firma en la que hasta la fecha sigo laborando, ver las computadoras era todo un suceso por su novedad para mí; realmente eran impresionantes en su tamaño y rapidez para procesar y producir información. Aunque ya de salida, todavía me tocó ver aquellas computadoras de tarjeta, maravillas en esa época, pero que con la evolución tecnológica, actualmente, no me queda más que verlas como piezas de museo.

En ese entonces, las dotaciones de lápices eran básicas dentro de las herramientas necesarias para efectuar una auditoría; recuerdo que cuando iba a hacer las requisiciones de papelería pedía cajas de lápices negros y rojos así como gomas. En aquella época sí se arrastraba el lápiz; por ejemplo, en el caso de las compañías, las pólizas de cheque, ingresos y

diario se llenaban a mano y en el caso de los auditores externos todas las sumarias y cédulas de trabajo se hacían a mano. Otra herramienta básica en la auditoría eran los rollos de tira sumadora que se anexaban dentro de los papeles de trabajo para verificar que los listados estuvieran correctos o que en ventas se encontrara la integridad de lo facturado.

Con el tiempo, los sistemas de información fueron evolucionando, las actividades manuales se redujeron, los controles se transformaron a tal grado que los propios sistemas los llevaban a cabo, la huella de las operaciones dejó de ser visible a los ojos del auditor, etc. También los auditores externos evolucionaron tanto que la principal herramienta de trabajo en la actualidad es la computadora.

La Tecnología de la Información (TI) y las normas y los procedimientos de auditoría en México

Si me preguntaran que si la evolución que ha tenido la tecnología de la información y la relevancia de ésta dentro del proceso de información financiera se ha visto reflejada en las normas de auditoría generalmente aceptadas en México, con la misma rapidez, mi respuesta sería: no.

Si bien es cierto que dentro del *Boletín 3050, Estudio y evaluación del control interno*, en su párrafo 35 se hace mención a lo siguiente:

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

Y que también puntualiza que los lineamientos de esta evaluación se encuentra en el *Boletín 5080, Efectos del Procesamiento Electrónico de Datos (PED)* en el examen de control interno, es conveniente normar sobre el impacto que tiene la TI sobre toda la auditoría y no solamente en la evaluación de control interno. Por ejemplo, el grado de complejidad y de dependencia en la TI que posea la entidad va a tener un efecto directo en los riesgos inherentes que establezca el auditor y, obviamente, de manera muy importante en el factor de riesgo de fraude, también deberá tener un efecto importante en el diseño de las pruebas realizadas por el auditor, en los

alcances de dichas pruebas y en la oportunidad en que se efectúen.

En relación con el referido Boletín 5080, considero que era una buena guía para identificar aspectos importantes en la evolución del control interno de la TI y en la aplicación de ciertos procedimientos; sin embargo, tiene un pequeño problema: ya es obsoleto en terminología y al mencionar la aplicación de ciertos procedimientos que eran útiles o eficientes en los sistemas de cómputo existentes en los años en que dicho boletín fue emitido.

Por otro lado, el Boletín 5080, a pesar de ser de un boletín de procedimientos y que, por lo tanto, su aplicación debería basarse en el juicio del auditor de acuerdo con las circunstancias, establecía una obligatoriedad en su cumplimiento, como lo señala el párrafo 91 de su vigencia, el cual a continuación se transcribe:

“Las disposiciones contenidas en este boletín son de observancia obligatoria y han sido aprobadas de acuerdo con los estatutos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.”

Dicha obligatoriedad lo convertía más en un boletín normativo que uno de procedimientos, pero con el gran riesgo de que al estar clasificado de esa manera, podrían existir muchos auditores externos que no lo consideraran en su totalidad o parcialmente.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), al considerar, entre otros aspectos, los puntos mencionados anteriormente y que podemos resumir en: a) importancia de la TI en la generación de la información financiera en

las entidades, b) la importancia de la TI en el desarrollo de la auditoría y c) la falta de normatividad más detallada y actualizada, decidió elaborar un boletín normativo que cubriera con mayor amplitud el impacto de la TI en la auditoría de estados financieros.

La tecnología de la información y las normas y los procedimientos de auditoría internacionales

Una vez tomada la decisión de realizar dicho boletín, la CONPA se dio a la tarea de investigar qué existía en relación con este tema en los boletines internacionales, específicamente en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). Encontró que ya había la *NIA 401, Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora*, la cual estaba incluida en las normas relacionadas con la evaluación del riesgo y la respuesta a los riesgos evaluados. Además, dentro de las Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría (IAPS, por sus siglas en inglés), existían las siguientes normas:

El grado de complejidad y de dependencia en la TI que posea la entidad va a tener un efecto directo en los riesgos inherentes que establezca el auditor

- 1001, Ambiente de CIS-Microcomputadoras independientes
- 1002, Ambiente de CIS-Sistemas de computadoras en línea
- 1003, Ambiente de CIS-Sistemas de bases de datos
- 1009, Técnicas de auditoría con ayuda de computadora
- 1013, Comercio electrónico-efecto en la auditoría de estados financieros

Después de ese análisis, todas las normas anteriores con excepción de la 1013 fueron derogadas (diciembre de 2004). La razón principal fue la emisión de la *Norma 315, Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa* y de la *Norma 330, Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados*, en las cuales, varios de los conceptos tratados específicamente en el Boletín 401 fueron incorporados.

Por lo que se refiere a las normas de auditoría en Estados Unidos, existe la Declaración Sobre Normas de Auditoría (*Statements on Audit Standards* o SAS, por sus siglas en inglés) núm. 94, *El efecto de la tecnología de la información en las consideraciones del auditor sobre el control interno en una auditoría de estados financieros*, la cual se encuentra incluida en la sección 300 de las Normas de Ejecución de Trabajo y específicamente en la AU (*Auditing United States*) 319, *Consideraciones del control interno en una auditoría de estados financieros*.

Conclusión del análisis

Una vez hechos los análisis necesarios, se llegó a la conclusión de utilizar el actual Boletín 5080, actualizarlo, complementarlo con aspectos no previstos y transferirlo a la parte normativa. De este modo renació el *Boletín 3140, Efectos de la tecnología de Información (TI) en el desarrollo de una auditoría de estados financieros*, en cuyo proceso participaron diferentes especialistas del tema de varias de las firmas representadas en la CONPA.

Principales aspectos del Boletín 3140

Volviendo a las remembranzas de cuando era asistente, reflexionaba acerca de por qué teníamos que sumar los listados emitidos por la computadora, y pensaba que era una pérdida de tiempo. Un día, después de sumar y verificar varias veces la suma de un listado, ésta no coincidía con el total mostrado, por lo que hice la observación a la compañía, aunque fue tomada con escepticismo; sin embargo, cuando la gente de la empresa hizo la suma, obtuvo el resultado equivocado. Al investigar con más profundidad lo que pasaba, se encontró que el programa que generaba dicho listado tenía una referencia equivocada y, por lo tanto, no estaba sumando los montos que debería considerar.

Esto lo traigo a colación por que, sin duda, existe una creencia generalizada de que si algo fue procesado por una computadora entonces está bien. Esto es lo que se conoce como confianza inadvertida. Por esta razón, es importante que dentro del proceso de auditoría se haga una revisión de los controles generales que existen alrededor de los sistemas que generan la información financiera que ha de ser auditada.

El boletín, como su propio objetivo lo indica, tiene la finalidad de normar y orientar al auditor sobre el efecto que tiene en una auditoría de estados financieros y cuáles son los principales objetivos del control interno en un ambiente de TI.

Adicionalmente, el boletín menciona que el auditor debe conocer, evaluar y probar —esto último, en caso de que deposite su confianza en los sistemas de TI— como parte fundamental del entendimiento del ambiente de control de la

entidad. Esto implica hacer un examen de conciencia de la habilidad o grado de especialización que el propio auditor posee para hacer dicha evaluación o si requiere de la intervención de un especialista en el tema. Salvo en casos especiales, el auditor no tiene los conocimientos necesarios para hacer una evaluación de un sistema complejo de información.

Debido a la dependencia que se tiene de los sistemas de información, la evaluación de la TI juega un factor fundamental en el juicio del auditor, al determinar el riesgo de fraude de una entidad; por ejemplo, una compañía con una dependencia muy importante en la TI para generar información financiera y que se maneja

en un ambiente de control adecuado y razonable, puede dar mayor seguridad al auditor de que los controles para detectar fraudes serán mas eficientes que en un ambiente en donde, aun cuando existan controles internos adecuados, la intervención humana es mayor y, por lo tanto, el riesgo.

El conocimiento y evaluación del ambiente de control debe ser considerado por el auditor al momento de diseñar los procedimientos a ser aplicados; por ejemplo, en el caso del listado de antigüedad de saldos para cuentas por cobrar, la cual es una información muy valiosa para el auditor porque ayuda a valorar lo adecuado de la estimación de cuentas de cobro dudoso. Se puede verificar la adecuada clasificación de las partidas por antigüedad a través del propio sistema, lo cual dará mucho mayor alcance que el revisar selectivamente facturas para ver si estás están siendo adecuadamente clasificadas.

El auditor debe diseñar procedimientos de auditoría que reduzcan el riesgo a un nivel aceptablemente bajo y es evidente que al evaluar y probar los controles de la TI y como consecuencia de los resultados de lo anterior, depositar con-

Existe una creencia generalizada de que si algo fue procesado por una computadora entonces está bien. Esto es lo que se conoce como confianza inadvertida



fianza en ellos con el fin de reducir más los riesgos que al evaluar o probar procedimientos manuales, cuyo alcance es mucho menor.

El boletín también menciona los efectos que tiene la TI en:

- **La planeación de auditoría**

Al planear, el auditor debe obtener una comprensión de la importancia y complejidad de las actividades de la TI, en donde destacan asuntos como la estructura del departamento, el grado de concentración de las actividades, disponibilidad de información, etcétera.

- **En la evaluación de los riesgos de auditoría**

El auditor debe tener la influencia que tiene la TI en la evaluación de los riesgos inherentes y de control, así como las consideraciones que deben realizarse sobre aspectos de fraude. Menciona que la naturaleza de los riesgos y las características de control interno incluyen, entre otras cosas: los sistemas de seguridad, el proceso uniforme de las transacciones, la falta de segregación de funciones ya que muchos controles se pueden concentrar en TI, errores e irregularidades potenciales, por ejemplo, accesos no autorizados que no son fáciles de identificar, etcétera.

Los riesgos inherentes y de control en un ambiente de TI pueden tener un efecto general (por ejemplo, desarrollo y mantenimiento de programas, seguridad física, seguridad lógica relacionada con los programas y las bases de datos, etc.); o un efecto específico (por ejemplo, programas que procesan información correcta en forma incorrecta por un error en el programa, modificaciones no autorizadas en los archivos maestros, etcétera.)

- **En los procedimientos de auditoría**

Los objetivos específicos de auditoría no cambian en un ambiente manual o por computadora, pero sí los procedimientos a ser aplicados. Los controles en un sistema manual pueden incluir procedimientos como aprobaciones y revisiones de actividades, conciliaciones y seguimiento de las partidas en conciliación, en el caso de controles. Los controles en un sistema de TI consisten de una combinación de controles automatizados (controles integrados en programas de computadora, por ejemplo, que automáticamente asigne el número de folio a las facturas, o la imposibilidad de capturar un pedido para una venta porque el límite de crédito del cliente ya se excedió) y controles manuales (como una conciliación). Las ventajas de los controles de TI es que proporcionan beneficios potenciales cuando las pruebas están

bien diseñadas, en cuanto a efectividad (mayor precisión en las pruebas y mayor alcance de las mismas) y eficiencia (en un menor tiempo).


No necesariamente, probar los controles de TI siempre va a ser la mejor opción; hay que considerar aspectos como: si la partida a revisar está compuesta por pocas partidas y de gran valor cada una, o las partidas son inusuales o no recurrentes, etcétera.

También el boletín da más detalle sobre consideraciones que deben hacerse en la evaluación de riesgos como son: la estructura organizacional, la naturaleza del procesamiento y aspectos de diseño y de procedimientos, sobre los controles internos en un ambiente de TI explicando los objetivos de los controles generales y específicos o de aplicación y cómo revisar en forma general estos controles.

El boletín hace mención de lo que debe hacerse cuando el centro de cómputo es externo y hace referencia al *Boletín 5090, Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de servicio*.

Por último, pero para mi gusto muy importante porque se puede llegar a pensar que lo comentado con anterioridad, sólo se aplica a aquellas empresas muy sistematizadas y con tecnología de punta, este boletín menciona que sigue siendo responsabilidad del auditor en las pequeñas y medianas empresas, adquirir suficiente conocimiento del sistema de información financiera a fin de entender, entre otras cosas: la clase de transacciones dentro de las operaciones de la entidad que sean importantes para los estados financieros, los procedimientos manuales o automatizados para iniciar, registrar, procesar o reportar esas operaciones, la forma en que el sistema de información captura las transacciones, etcétera.

En pocas palabras, el hecho de que exista una computadora con un programa comprado para llevar la contabilidad, ya implica que se deba hacer una evaluación del efecto que el uso de esa computadora tiene en los riesgos inherentes y de control. El riesgo que debe considerar no debe medirse tanto porque el sistema sea grande o pequeño si no por otros factores que, a manera de resumen, ya fueron tratados y en el propio boletín se especifican.

Es importante mencionar que el entendimiento, evaluación y, en su caso, las pruebas realizadas sobre los controles en TI, deben ser documentadas y formar parte de los papeles de auditoría, ya que, finalmente, es evidencia que soporta a nuestras conclusiones. 



C.P. y M.C.I. Denise Gómez Soto
contacto.cinif@cinif.org.mx

Investigadora del CINIF

Reconocimiento de ingreso, ¿punto vulnerable en la elaboración de información financiera?

Introducción

Muchos estudios coinciden en señalar que el reconocimiento inapropiado de los ingresos ha sido una de las principales causas de los colapsos financieros de numerosas empresas desde el año 2000, cabe recordar los casos de Xerox, Enron, Adelphia o WorldCom, entre otros.

¿Por qué muchas empresas sucumben a la tentación de reportar cifras astronómicas de ingresos? La razón es simple: mantener un aura de “empresas invencibles” que incrementan cada vez más su valor de capitalización en el mercado¹; por lo mismo, aceleran el reconocimiento de sus ingresos y, de esta forma, evitan caídas estrepitosas en el precio de sus acciones.

Las cifras contables se manipulan con el fin de dar la apariencia de crecimientos sustanciales en las ventas de una compañía (lo cual normalmente se traduciría en incrementos en sus utilidades y en sus flujos de efectivo). Las estrategias de manipulación son diversas; se pueden mencionar, entre otras:

- El reconocimiento inmediato de ingresos por servicios que se prestan en varios años.
- El reconocimiento de una venta, aun cuando los riesgos y beneficios no hayan sido transferidos al comprador.
- La capitalización de gastos, lo que conlleva a un retraso en su reconocimiento en resultados.

**Muchas empresas
sucumben a la tentación de
reportar cifras astronómicas
de ingresos para mantener un
aura de “invencibles”,
que incrementan cada vez
más su valor de
capitalización en el mercado**

- Proveer gastos en exceso.
- Contabilizar partidas extraordinarias para no contaminar los resultados operativos.
- Reconocer “partidas fuera del balance” o crear entidades legales separadas que lleven a cabo operaciones que la tenedora no desea incluir en sus estados financieros.

Acciones emprendidas por la SEC

Como resultado de los abusos identificados por la *Securities and Exchange Commission* (SEC) y con el fin de prevenir más fraudes, la SEC ha incrementado sus regulaciones en el área de reconocimiento de ingresos emitiendo para este fin los *SAB 101 Reconocimiento de ingresos en los estados financieros*, el 101-A, 101-B y el SAB 104. Estos documentos proporcionan una guía en el reconocimiento, presentación y revelación del ingreso en la información financiera. El SAB 101 fue emitido en diciembre de 1999, aun cuando su obligatoriedad se estableció para el último trimestre de 2000. El SAB 101 se considera una de las normas más influyentes y más controversiales que se han emitido en la última década.

Además del SAB 101, el preparador de información también debe observar lo dispuesto por algunos SFAS y EITF emitidos por el *Financial Accounting Standards Board* (FASB), los cuales se enfocan a analizar casos particulares de reconocimiento de ingresos. Si una compañía aún tiene dudas en cuanto a dicho reconocimiento, deberá consultar a la SEC antes de realizar cualquier registro.

En respuesta a la preocupación que existe sobre las prácticas actuales de reconocimiento de ingreso, el FASB ha añadido a su agenda un proyecto de ingresos, el cual estiman completar en los próximos dos años; dicho proyecto está siendo analizado bajo dos aspectos:

- 1) Un análisis “de abajo hacia arriba”, el cual hará una categorización de las normas que contienen disposiciones relativas al reconocimiento de los ingresos, para identificar inconsistencias y “huecos” en las normas existentes y, en su caso, algunas normas serán reemplazadas. Ejemplos de algunas normas que serán analizadas son:

- *FAS 66, Contabilización de las ventas de bienes inmuebles*
 - *FAS 4, Contabilización de ingresos por franquicias*
 - *SOP 81-1, Contabilización para el desarrollo de contratos de la construcción y producción de ciertos bienes*
- 2) Un análisis de “arriba hacia abajo”, el cual se concentrará en los conceptos generales sobre los que se apoyan las normas que establecen criterios particulares de reconocimiento de los ingresos (por ejemplo, *SFAC 5, Reconocimiento y valuación en los estados financieros de empresas lucrativas*, o el *SFAC 6, Elementos de los estados financieros*).

La comprensión de algunos de los problemas de reconocimiento de ingresos que plantea el SAB 101, ayudará a los Contadores a seleccionar las prácticas más adecuadas para sus compañías y clientes

Objetivo del SAB 101

El SAB 101 tiene por objetivo mejorar y estandarizar las prácticas contables; en su contenido identifica los principales problemas de reconocimiento de ingresos que la SEC ha detectado en algunas compañías.

Dicho documento está en un formato de pregunta y respuesta; todas las preguntas establecen un problema específico de reconocimiento de ingresos y finalizan con la misma interrogante: “¿debe una compañía reconocer el ingreso en esta situación?”. Dado este formato, el SAB 101 no debe verse como un tratado integral en el área de reconocimiento de los ingresos²; sin embargo,

su contenido refleja cuestiones esenciales que deben tomarse en cuenta en la preparación de información financiera.

Consecuencias de la emisión del SAB 101

La comprensión de algunos de los problemas de reconocimiento de ingresos que plantea el SAB 101, podrá ayudar a los Contadores a seleccionar las prácticas más adecuadas para sus compañías y sus clientes; de hecho, la sobrestimación del ingreso en los estados financieros es uno de los temas principales en los que se enfoca la mayoría de los auditores al hacer sus revisiones.

Como lo estableció la SEC en un discurso reciente:

“Las transacciones deben ser contabilizadas con base en su sustancia económica más que por su forma. Y necesitamos que las compañías, los auditores, analistas financieros e inversionistas se enfoquen a ello como un objetivo integral para lograr información financiera transparente y de alta calidad... Si usted trata de pintar rayas en un caballo para poder llamarlo una cebra, ¡tenga cuidado cuando llueva! Y asegúrese de que el caballo no trate de patearlo por tratar de hacerlo ver como algo que no es”.³

Desde la emisión del SAB 101 las compañías estadounidenses han tenido que modificar sus políticas contables y reestructurar sus cifras a instancia de sus auditores. Asimismo, su aplicación obliga a las empresas a ser más cautelosas para negociar acuerdos; por ejemplo, la administración de una

1 El valor de capitalización de mercado de una empresa se obtiene de multiplicar el precio por acción por el número total de acciones en circulación. Esta cifra representa el valor bursátil de una compañía, el cual podría equivaler en algunos casos a su valor total estimado; o dicho de otra forma, el costo que se podría asumir para comprar una compañía entera en el mercado abierto.

2 En opinión del autor, nuevamente se observa una tendencia muy marcada por dictar normas contables en atención a situaciones particulares que van surgiendo en la práctica, en contraposición al enfoque “basado en principios”, que estableció recientemente como pauta la propia SEC. Ver artículo relacionado: Es necesario que cambie el enfoque para emitir normas contables en los Estados Unidos, dice la SEC, revista Veritas, Colegio de Contadores Públicos de México, junio 2004.

3 Speech by SEC Staff: A QT Report Card for High Quality Financial Reporting, remarks by Lynn E. Turner, Chief Accountant, U.S. Securities & Exchange Commission, April 25, 2000. <http://www.sec.gov/news/speech/spch377.htm>

compañía se verá menos tentada a celebrar contratos de último minuto para cumplir con las proyecciones de ingresos de la compañía y tendrá que utilizar políticas más conservadoras, lo cual ocasiona que dichos acuerdos sean menos atractivos en términos de reporte financiero.

La aplicación del SAB 101 no sólo afecta a la empresa que reporta, sino también, a sus subsidiarias extranjeras e incluso, a las empresas extranjeras que listan sus estados financieros con la SEC.

Asimismo, cabe señalar que el contenido del SAB 101 está siendo analizado por otros emisores de normas contables en el mundo e incluso está siendo incorporado dentro de su propia normatividad (por ejemplo, Canadá).

Criterios para el reconocimiento de ingresos en el SAB 101

Con base en el SFAC 5, SAB 101 identifica dos criterios básicos para reconocer ingresos:

- 1) Cuando el ingreso ha sido *realizado o es realizable*. Se puede interpretar como que se ha recibido el cobro en forma de efectivo u otros activos, o una promesa válida de recibir efectivo u otros activos en un periodo futuro.
- 2) Cuando el ingreso se considera *ganado* por la terminación de una serie de actividades que comprenden el proceso de generación de ingresos.

Ambos criterios se cumplen en el "punto de ventas", lo cual normalmente ocurre cuando:

- 1) La propiedad de los bienes y servicios ha sido transferida al comprador.
- 2) El producto o mercancía es entregado o los servicios están prestados a los clientes.

En general, el ingreso **no** debe ser reconocido **antes** del punto de ventas porque:

- No se ha recibido una promesa válida de pago (contrato que garantice el pago) por parte del cliente.
- La compañía no ha proporcionado el producto o servicio al cliente.

Sin embargo, caben ciertas excepciones. En la contabilización de los contratos de construcción a largo plazo (SOP 81-1) es vá-

lido reconocer los ingresos **antes** del punto de ventas dado que se cumple la condición 1) pero no la 2) y el ingreso se va reconociendo poco a poco conforme avanza la obra. En otras ocasiones, ninguna de las dos condiciones se cumple; en estos casos el ingreso no se reconoce hasta que se reciba el pago. En otras situaciones, el reconocimiento de ingresos se hace **después** de la entrega lo cual sigue siendo sumamente controversial (por ejemplo, la utilización del método de cobro a plazos, *installment method* o del método de recuperación del costo, ambos contenidos en el SFAS 66).

El estudio del reconocimiento de los ingresos ha sido tratado en numerosos pronunciamientos por su importancia en la contabilidad sobre la base de devengación contable. El *SOP 97-2, Reconocimiento de ingresos de software*, es uno de ellos y contiene importantes parámetros para guiar el reconocimiento de ingresos en las industrias de alta tecnología. De hecho, el SOP amplía los dos criterios generales básicos antes mencionados, estableciendo adicionalmente cuatro factores para identificar si un ingreso está realizado o es realizable y ganado:

- Evidencia innegable de la existencia de un acuerdo.
- La entrega ha ocurrido o el servicio ha sido prestado.
- El precio del vendedor hacia el comprador es fijo o determinable.
- La cobranza está razonablemente asegurada.

Aunque estos factores fueron desarrollados para contabilizar ingresos por *software*, su aplicación se ha extendido a otros contextos y el SAB 101 los ha incorporado dentro de su contenido, agrupando sus preguntas y respuestas en torno a estos cuatro factores.

Contexto mexicano


En México, no contamos aún con una norma que trate en forma específica el tema de ingresos como lo hace el SAB 101 o la *NIC-18, Ingresos ordinarios*, esta última emitida por el *International Accounting Standards Board*. Sin embargo, la norma será emitida en el corto plazo.

Actualmente, el Centro de Investigación y Desarrollo (CID) del Consejo Mexicano para

la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), se encuentra ya trabajando en el desarrollo de un proyecto enfocado al reconocimiento adecuado de los ingresos, el cual se emitirá como un proyecto en auscultación próximamente. Su contenido retomará algunos de los conceptos generales de las normas en auscultación recientemente emitidas, la *NIF A-2, Postulados básicos* y la *NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros* y, por supuesto, tomará como base lo establecido por el SAB 101, por algunos SFAS y EITF que se refieren al reconocimiento de ingresos en operaciones específicas, así como por la NIC 18 antes mencionada. En dicho análisis también se retomarán algunos conceptos ya vertidos en la normatividad contable mexicana, por ejemplo, el *Boletín D-7, Contratos de construcción y fabricación de ciertos bienes de capital*.

¿Cuál es el futuro?

Aun cuando el SAB 101 reafirma los conceptos de reconocimiento de ingresos ya incluidos en otras disposiciones y proporciona una guía útil para resolver problemas recurrentes, sigue siendo objeto de controversia. Muchas de las críticas realizadas a este documento se sustentan en que al ser una norma emitida por la SEC, no fue objeto de auscultación por parte de los interesados en la información financiera, por ende su aceptación generalizada es cuestionable; asimismo, su aplicabilidad se reduce a los participantes de los mercados públicos que se registran ante la SEC, ¿y las demás empresas? Más aún, FASB ha identificado inconsistencias entre los criterios de reconocimiento de ingresos y las definiciones contenidas en el SFAC 5 y 6. No obstante, FASB reconoce que el SAB 101 representa un gran avance en materia de reconocimiento de ingresos y piensan retomar algunos conceptos esenciales para su proyecto.

Asimismo, es necesaria la emisión de una norma mexicana específica en materia de ingresos, la cual tendrá una finalidad similar a la del SAB 101: prevenir abusos y generar información financiera más transparente para el usuario general. 

C.P.C. Gabriel Bustos Porcayo
gbustos@dtm.mx.com

*Presidente de la Comisión de Revista del
IMCP*

Entrevista con la Lic. Aliza Chelminsky

**Titular de la Unidad de Vinculación para la Transparencia de la
Secretaría de la Función Pública**

Honestidad en corto

A nombre de la Comisión de Revista del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, le agradezco su tiempo para esta entrevista.

P. ¿Cuál ha sido el papel de la Sociedad Mexicana en el combate a la corrupción y cuál es la función de la Unidad de Vinculación para la Transparencia?

R. Es muy interesante notar que ésta es la primera vez que México cuenta con un programa integral de combate a la corrupción que contempla como uno de sus elementos centrales la participación de la sociedad; esto está inspirado en la experiencia de países que han logrado avanzar en esta lucha y que si han alcanzado el éxito es porque han involucrado en forma proactiva a la sociedad. El programa de combate a la corrupción que nace en la época de transición del Presidente Electo Vicente Fox contempla una línea muy clara de participación ciudadana. De hecho, la Unidad de Vinculación para la Transparencia, que encabezo en esta Secretaría, tiene como objetivo crear programas



de vinculación con diversos sectores de la sociedad.

Partimos de la idea de que aun teniendo las mejores leyes, si no contamos con una ciudadanía dispuesta a cumplirlas y a participar en la lucha contra la corrupción no vamos a salir airoso de esta tarea. Gobierno y sociedad debemos unir fuerzas para ir construyendo una cultura de integridad y transparencia. Estamos hablando después de todo de un factor cultural, que forma parte de la vida cotidiana, y en sus manifestaciones participan tanto gobierno como sociedad.

El ciudadano por sí sólo no puede hacerse cargo de toda la tarea pero sí puede abocarse a corregir la corrupción que le queda cerca, en su propio hogar, en la comunidad en la que vive, en la institución en la que trabaja y en la escuela a la que asisten sus hijos. No podemos pensar que como individuos nos toca combatir toda la corrupción. Eso de arranque nos haría sentir impotentes. Pero sí podemos encontrar espacios en nuestra vida cotidiana en donde hay mucho que hacer, espacios en los que la interacción se da entre los propios ciudadanos, en la que nada tiene que ver el gobierno.

La misión estratégica de esta Unidad contempla dos vertientes:

Una, la de sensibilizar a la sociedad acerca de lo que le cuesta al individuo esta corrupción; dejar de hablar únicamente de los millones y millones de pesos que le cuesta al país que los recursos públicos no lleguen a su destino final y pensar en el daño que la corrupción le hace a cada familia; no sólo el daño económico sino el daño que causamos a nuestros hijos con nuestro mal ejemplo.

La otra consiste en crear herramientas muy concretas que le sirvan a diferentes sectores de la sociedad para ir creando espacios libres de corrupción. Una de las audiencias que consideramos central en este esfuerzo son las empresas y, como asesores de éstas, los contadores y los abogados.

No debemos olvidar que el combate a la corrupción es un tema de preocupación global, sujeto de importantes Convenciones como son la Convención Anticohecho de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE); la de la Organización de Estados Americanos (OEA), y la Convención Anticorrupción de las Naciones Unidas (ONU). Todas ellas han sido signadas

por nuestro país y ratificadas por el Senado de la República.

Estas tres convenciones hacen recomendaciones muy específicas a las empresas, abogados y contadores, recomendaciones que buscan prevenir y no sólo castigar los actos de corrupción. Estas recomendaciones van muy a tono con uno de los enfoques principales del programa nacional de combate a la corrupción: me refiero al enfoque

**No podemos pensar
que como individuos
nos toca combatir
toda la corrupción.
Pero sí podemos
encontrar
espacios en nuestra
vida cotidiana en donde
hay mucho que hacer**

preventivo. Hoy el gobierno no está abocado únicamente en castigar las malas conductas sino a crear estructuras, controles internos, nuevas leyes que impidan la recurrencia de los actos de corrupción.

Estas convenciones asignan un papel proactivo a la sociedad. El combate a la corrupción debe instrumentarse desde el núcleo familiar, con el ejemplo a los hijos; debe involucrar a los profesionistas, a los contadores públicos, a los abogados, a las organizaciones de la sociedad civil, a las universidades como formadoras de los jóvenes que llevarán las riendas del país en lo económico y en lo social el día de mañana. O sea que, cuando hablamos de que la sociedad participe en forma preactiva, tenemos que pensar en el papel que deben jugar muchos actores.

P. ¿Qué campañas han puesto en marcha para concientizar a la población, y a qué sectores específicos se han dirigido?

R. Entrando al tema de las herramientas, de las campañas, uno de los temas que preocupa a las universidades, es que la ética no es algo vivencial para los estudiantes sino que es vista simplemente como una materia teórica.

Es por ello que nos dimos a la tarea de crear una materia de "Ética práctica". Nos acercamos al IPADE para pedirle que nos desarrollaran casos prácticos que enfrentaran a los estudiantes universitarios con dilemas éticos y los convocaran a una reflexión en grupo sobre los diferentes caminos para resolver una misma problemática. La materia "Ética, Responsabilidad Social y Transparencia" está hoy en 134 universidades gracias al apoyo de la ANUIES, uno de nuestros grandes aliados.

La materia no viene sola sino que hemos desarrollado, junto con la ANUIES, un curso para preparar a docentes en la utilización del método del caso para la enseñanza de la ética, y por cuatro años consecutivos hemos estado capacitando a profesores universitarios.

Hoy estamos también introduciendo esta materia en las empresas, como una herramienta muy efectiva para la capacitación de sus directivos y empleados.

A través de nuestra página electrónica www.eticapRACTICA.gob.mx queremos convocar a otros actores a que conozcan la materia y tomen de ahí ideas para capacitar a sus propias redes, a sus adherentes.

P. ¿Tienen algunas otras campañas?

R. Con las empresas, hemos estado compartiendo herramientas que las apoyen en el desarrollo y puesta en marcha de programas de integridad.

Hemos creado literatura básica y cursos virtuales sobre cómo construir códigos de conducta que vayan propiciando conductas éticas. Códigos cuyos principios se comunican permanentemente a sus audiencias internas y externas, que definan las conductas que acepta la empresa y aquéllas que no tolerará, que incluya una cláusula que prohíba hacer negocios con el gobierno cuando de por medio se requiera el pago de una comisión extra legal y que prevean la protección de denunciantes de modo que los propios integrantes de la organización se atrevan a denunciar las prácticas insanas que se den en la empresa.

Estos códigos de conducta deben contar con mecanismos de vigilancia de su cum-

plimiento que castiguen las malas conductas, que reconozcan las buenas y que vayan cambiando la conducta institucional.

Nuestros folletos “Empresas transparentes, pasos para su construcción”, “La ética es un buen negocio” y “Construyendo Programa de Integridad, el papel de los códigos de conducta” están a su disposición en nuestra página www.funcionpublica.gob.mx. A través de esta página pueden también tomar, de manera gratuita, el curso virtual “La Integridad como estrategia para ser rentable” que reseña los pasos para la construcción de los programas de integridad. El mensaje central que buscamos compartir con las empresas del país a través de todas estas herramientas es que la integridad hoy en día es un elemento fundamental de la competitividad de las empresas.

Queremos a través de estas páginas hacer un llamado a los contadores para que consulten el folleto intitulado “Negocios Transparentes: lineamientos de la Convención Anticorrupción de la OCDE” así como el micrositio www.funcionpublica.gob.mx/ocde/ y se familiaricen con el papel que esta Convención les asigna en la prevención del delito de cohecho a servidores públicos.

Otra herramienta muy popular, muy ciudadana, es la “Caja de herramientas contra la corrupción” que busca alertarnos acerca de los costos de la corrupción, de nuestro papel rompiendo su círculo vicioso y nos da consejos basados en el sentido común sobre cómo no caer en la trampa de la *mordida*.

Un dato interesante a mencionar. En una de las últimas encuestas sobre corrupción que realiza la Presidencia de la República se reporta que un mayor número de ciudadanos dicen que ya no les piden mordida en las dependencias del gobierno federal y que si se las llegaran a pedir, ya no la dan. Éste es sin duda uno de los impactos del programa de concientización ciudadana: el ciudadano entiende que muchas veces está en sus manos decirle *no* a la corrupción.

Éste ha sido uno de los mensajes de una de las campañas que hemos tenido al aire por cuatro años. Me refiero a los “Cineminutos”, campaña que ha sido muy exitosa gracias al apoyo de la sociedad. Por ejemplo, este año, Cinépolis, Cinemark, Multimedios Cines y Cines Lumiere nos brindan cientos de pantallas para llevar sus mensajes a la ciudadanía y el Consejo de la Comunicación



nos permitirá transmitirlos por televisión nacional.

Año con año, junto con IMCINE convoca-mos a los mejores cineastas del país a escribir los guiones y dirigir estos cortometrajes. Y año con año, millones de mexicanos son convocados a reflexionar sobre los costos de la corrupción y sobre su papel combatiendo este grave problema.

Otros aliados como la CANAPAT, la AN-TAD, Blockbuster, Scotiabank Inverlat proyectan estos cineminutos en las pantallas de sus camiones, de sus tiendas, de sus sucursales. Y muchas empresas los utilizan para llevar sus mensajes a empleados y directivos.

Una de las últimas herramientas que hemos lanzando es la “Guía para el Monitoreo Ciudadano” por medio de la cual estamos invitando a grupos de la sociedad civil y a las organizaciones gremiales a que monitoreen programas del gobierno, a que utilicen la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental para dar seguimiento periódico a estos programas y a hacer públicas sus propias sugerencias de mejoras a estos programas. Esta misma invitación la estamos extendiendo a los servidores públicos para que sean ellos quienes inviten a grupos de la sociedad a monitorear sus propios programas.

En la página www.monitoreociudadano.gob.mx, podrán encontrar las herramientas que hemos creado para este programa, cuyo

objetivo es asegurar que la sociedad se comprometa con la transparencia y asegure su presencia prioritaria en la agenda nacional de aquí en adelante.

Estamos por editar el librito “Familias valiosas, ideas para fortalecer valores entre padres e hijos” convencidos de que los valores que se bien aprenden en casa guiarán la vida de los ciudadanos por caminos de integridad. En este librito no les decimos a las familias cuáles deben ser sus valores, sino que simplemente los instamos a que reflexionen sobre el tema, a que construyan sus códigos de conducta de la familia. La SEP y el DIF han hecho suyo este material así que confiamos en darle una muy amplia difusión.

P. ¿Hay algo que quiera agregar?

R. Simplemente recalcar que la idea de involucrar a la población ha tomado un camino muy concreto a través de estas herramientas. Y que hemos suscrito convenios con muchísimos actores, entre ellos el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, para difundirlas.

Para finalizar, le comento que una de las prioridades del Instituto Mexicano de Contadores Públicos es apoyar la publicación del tema de ética y transparencia, a través de una sección fija en nuestra revista *Contaduría Pública*.

Nuevamente le agradecemos su atención, realmente la entrevista ha sido muy interesante.



Mtro. León Opalín Chmielniska
 direccion@milano.com.mx

*Consultor, Columnista de El Financiero,
 Catedrático de las Universidades
 Iberoamericana y Anáhuac*

Freno a la negociación europea

La conformación de la Unión Europea (UE) ha representado el proceso de integración económica más avanzado en el mundo; la inclusión en su espacio geoeconómico de 10 nuevos miembros, ocho de ellos previamente con sistemas de planificación centralizada, en mayo de 2004, y la expectativa de incluir otras

naciones de Europa Oriental en el futuro próximo, constituye una decisión congruente con el entorno globalizador que se experimenta en el mundo. Sin embargo, el reciente *no* de Francia y Holanda a la adopción de una Constitución Europea vía el referéndum popular y el diferimiento de este último en Gran Bretaña podría cuestionar el avance de un proceso que se inició con la creación de la Comunidad del Acero y el Carbón en 1957; incluso hay quien pone en tela de juicio la validez de la integración económica y en Italia algunos legisladores han planteado que su gobierno se desligue de la moneda común europea: el euro. En este ámbito, cabe recordar que la Asamblea Nacional de Francia votó con un *no* a la Comunidad Europea de Defensa en 1954.

En contra de los euro escépticos, cuyo número aparentemente creció con el *no* a la Constitución, el Presidente de la Comisión Europea, José Manuel Durat Barroso, ha exhortado a los presidentes y jefes de gobierno de Europa a revertir el *no* y evitar que las instituciones europeas “se refugien en la parálisis y mostrar que la UE puede llevar adelante ahora más que nunca una respuesta eficaz a sus preocupaciones recogiendo los desafíos del nuevo milenio”.


Se considera que el rechazo a la Constitución, más que una señal de falta de confianza

de la ciudadanía europea a esa Carta Magna por su aparente inflexibilidad para la toma de decisiones y por las limitaciones que impone para que los países comunitarios en lo individual puedan tomar medidas por así convenir a sus intereses, está vinculado al temor de que la aprobación de la Constitución dismantlará el estado de bienestar del que gozan varias naciones de la UE. Dicho estado, de por sí, se ha visto afectado por el lento crecimiento económico de la euro zona en los últimos cuatro años (1.25% anual, en promedio) y el incremento del desempleo, que en el periodo de referencia pasó de 7.8 a 8.8%, aunque España y Alemania sobrepasaron 11.0 y 9.0% respectivamente. El rechazo a la Constitución, de alguna forma, es un *no* al neoliberalismo y a la creación de una civilización homogénea, conceptos que implícitamente llevan el riesgo de que se vuelva al proteccionismo.

Por lo demás, los grupos de ultraderecha en los diferentes países de la UE han visto a la Constitución como una amenaza al nacionalismo de los países, pues el concepto de soberanía nacional tiene un gran valor en varias economías de la UE. De igual forma, diferentes grupos de la UE expresan su repudio al creciente poder adquirido por la burocracia comunitaria de Bruselas al no aceptar la Constitución.

Otra razón de la no aceptación de la Constitución tiene que ver con actitudes xenofóbicas hacia los 10 nuevos socios de la UE, a los que consideran culpables del aumento de los delitos y de la pérdida de empleos en la zona, incluso existen grupos que creen que la integración de Turquía a la UE, en 2010, significará “el fin de Europa”. No obstante que parte de Turquía está enclavada en Europa, muchos europeos la consideran del Medio Oriente, con una cultura diferente. En general, es probable que el revés a la Constitución pueda aplazar el ingreso de nuevos miembros a la UE y establecer así reglas más estrictas para los mismos.

Diversos analistas han expresado que el *no* a la Constitución no provocará una crisis en la UE, pero sí un retroceso en su integración que la debilita frente a la hegemonía de EE.UU. La situación será más compleja en el futuro, cuando el mundo, además de EE.UU., sea dominado por China, India y Rusia. El director del diario francés *Le Monde* ha expresado que “Europa necesita existir por sí misma; es evidente que la estructuración de un mundo multipolar requerirá que trabaje estrechamente con la Unión Americana, empero en una sociedad genuina y no en la subordinación”. En este sentido, la Constitución Europea garantiza la designación de un Ministro de Relaciones Exteriores, que conduciría una política común de la UE y, adicionalmente, habría una cláusula de defensa mutua para que la UE proteja a cualquier miembro que sufra un ataque.

Eric Chaney, economista de Morgan Stanley, señala que el *no* a la Constitución refleja un alto grado de descontento que podría llevar a que diferentes gobiernos relajen su política fiscal, lo cual debilitaría al euro y sería reforzado por la mayor incertidumbre política a escala nacional. 

Valuación de los activos netos en una adquisición de negocios

Comparación entre el Boletín B-8 y el B-7* (Primera parte)

Introducción

El Boletín B-7, *Adquisiciones de negocio*¹, entró en vigor a partir del 1 de enero de 2005 y su objetivo principal es el de establecer reglas para el tratamiento contable de adquisiciones de negocios e inversiones en entidades asociadas.

Muy probablemente venga a la mente el Boletín B-8, *Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones*, y qué bueno que así sea, ya que a partir de la vigencia del B-7, ciertas reglas del B-8 quedaron sin efecto.

Este artículo tiene como objetivo:

- Identificar las diferencias entre el B-8 y B-7 respecto de los criterios de valuación de activos adquiridos y pasivos asumidos de la empresa adquirida. Dichas diferencias se reflejarán en la determinación del valor contable de las *inversiones permanentes*² en asociadas (y en subsidiarias, cuando la controladora presente estados financieros individuales).
- Mostrar la valuación de inversiones permanentes en asociadas en el momento de la adquisición mediante el *método de participación*, considerando el valor razonable en lugar del valor en libros.
- Mostrar las diferencias entre el B-8 y B-7 respecto del tratamiento contable del crédito mercantil.

Por lo tanto, es necesario determinar qué reglas del Boletín B-8 deja sin efecto el B-7. En el párrafo 73 del B-7 se establece que:

“La aplicación de este Boletín deja sin efecto las reglas del Boletín B-8, relativas a la adquisición de subsidiarias y asociadas, así como la determinación y el tratamiento del crédito mercantil (en particular el párrafo 22) y cualquier otra disposición que se contraponga a las normas de este Boletín. Asimismo, deja sin efecto la supletoriedad de la NIC 22, Combinación de negocios, establecida en la Circular 49.”

Por lo anterior, mediante el desarrollo de esta investigación se analizarán cuáles son las nuevas reglas para las adquisiciones de negocios.

** Nota: Debido a lo extenso del tema y a su complejidad, el presente artículo se publicará en dos partes. A continuación se presenta la primera.*

1 Publicado en marzo de 2004, donde se recomienda su aplicación anticipada.

2 Es la inversión efectuada en instrumentos financieros representativos del capital social de otras

empresas con intención de mantenerla por un plazo indefinido, p. 9, B-7.

3 El B-7 en su párrafo 73 deroga la supletoriedad de la NIC 22, *Combinaciones de negocios*. Esta supletoriedad solamente aplicaba para temas no cubiertos por el B-8 como era el definir si una combinación de negocios calificaba como *adquisición o unión de intereses*. Si calificaba como adquisición no se aplicaba supletoriedad, ya que el B-8 lo cubría y solamente se aplicaba a los casos de unión de intereses.

4 Activo del plan en exceso de la obligación por beneficios proyectados, dentro de un plan de remuneraciones al retiro, según el D-3.

5 Inmuebles, maquinaria y equipo.

6 El FAS 141 establece que se deben medir a su valor razonable, en cambio IASB en su IFRS 3 establece que se deben medir confiablemente (*reliably*) a su valor razonable. Recientemente IASB acordó eliminar *confiablemente* de su IFRS 3 con el fin de convergir con FASB. Febrero de 2005.



Cambios del B-7 en relación con la adquisición de negocios

La principal diferencia es la adopción del método de compra como regla única de valuación para las adquisiciones de negocios³. En esencia, la filosofía del *método de compra* es asignar a los activos adquiridos y pasivos asumidos sus valores razonables a la fecha de adquisición del negocio. En caso de que el precio pagado (costo de la entidad adquirida) exceda el valor razonable de los activos netos, se generará un crédito mercantil.

También se tiene un fuerte cambio cuando el precio pagado sea menor al valor razonable de los activos netos. Antes de llevar a resultados esa *ganancia*, ya que se podría considerar que el adquirente hizo un buen negocio, se deben reducir de los siguientes activos no monetarios (respetando el orden):

- 1) Los activos intangibles que no poseen un mercado observable (p. 39, Boletín C-8).
- 2) Si se siguiera manteniendo alguna *ganancia*, ésta se aplicará a prorrata a:
 - a) Los demás activos intangibles.
 - b) Inmuebles, maquinaria y equipo (salvo los disponibles para venta).
 - c) Inversiones en asociadas y otras inversiones permanentes.
 - d) Cualquier otro activo no monetario de largo plazo (excepto inventarios y activos del plan).⁴
- 3) En caso de persistir esa *ganancia*, se reconocerá como una *ganancia* extraordinaria.

El B-7 en su párrafo 35 establece criterios generales para asignar el *costo de compra a los activos adquiridos y pasivos asumidos*. A partir de dichos criterios y los establecidos en el Boletín B-8 se creó el siguiente cuadro comparativo (*tabla 1*).

En el caso de los inventarios se puede apreciar una sensible diferencia, ya que el B-7 es más específico dividiéndolo en: materias primas, productos terminados y producción en proceso. En el caso de activos fijos, a los cuales divide también en mantenidos para su uso y disponibles para su venta, el B-8 especifica que si el valor contable no es representativo éste debe ser ajustado a su valor de reposición o de uso, por lo que no se ve fuertemente afectado por los cambios establecidos en el B-7. Por lo que respecta a los intangibles, en términos del B-7, es posible registrarlos siempre y cuando cumplan con los requisitos del C-8.

Es importante comentar que el B-7 establece que los créditos mercantiles de la entidad

adquirida previos a su adquisición no sean reconocidos, prevaleciendo únicamente el crédito mercantil de la adquisición que se esté llevando a cabo. La intención es que este último sea el crédito mercantil resultante dada la valuación a valores razonables de los activos y pasivos de esa entidad adquirida.

La segunda y última parte de este trabajo se publicará en el próximo número de Contaduría Pública, el cual concluye con las diferencias en valuación de los activos y pasivos monetarios así como del crédito mercantil. También se comentarán los efectos en la aplicación del método de participación.

T a b l a 1

Valuación de los activos y pasivos de la empresa adquirida (B-8 vs. B-7)

I. Activos y pasivos no monetarios

	B-8	B-7
Inventarios materias primas	Valor de reposición, p.22 a).	Valor razonable - costo actual de reposición, sin exceder su valor de realización, p.35 c).
Inventarios producción en proceso	Valor de reposición, p.22 a).	Valor razonable - precio de venta estimado menos la suma de a) costos de su terminación, b) costos de distribución, y c) una estimación razonable de utilidad por el esfuerzo de terminación y venta por parte de la entidad adquirente, basada en la utilidad de productos terminados similares, p.35 c).
Inventarios productos terminados y mercancías	Valor de reposición, p.22 a).	Valor razonable - precio de venta estimado menos la suma de a) costos de disposición y b) una estimación razonable de utilidad por el esfuerzo de venta de la entidad adquirente, p.35 c).
Activos fijos ⁵ mantenidos para su uso	Valor contable. Si el valor contable no es representativo, estos activos se deberán ajustar a su valor de reposición o de uso, p.22 a).	Valor razonable - costo actual de reposición para capacidad similar, a menos que el valor de recuperación de los activos indique un valor menor para la entidad adquirente, p.35 d).
Activos fijos disponibles para su venta	No tratado específicamente. Si el valor contable no es representativo, éstos se deberán ajustar a su valor de reposición o de uso.	Valor razonable - precio de venta estimado menos su costo de disposición p.35 d).
Activos intangibles ⁶	No tratado específicamente como "activos intangibles", pero se aplica el criterio de los "activos no monetarios", p.22 a): Si el valor contable no es representativo, éstos se deberán ajustar a su valor de reposición o de uso.	Valor razonable - cumpliendo con los requisitos del Boletín C-8, Activos intangibles, p. 35 e).
Otros activos, propiedades de inversión, recursos naturales	No tratado específicamente, en caso de ser no monetarios se aplica el criterio del p.22 a): Si el valor contable no es representativo, éstos se deberán ajustar a su valor de reposición o de uso.	Valor razonable, p. 35 f).
Inversiones permanentes en acciones	Valor contable ajustado en los términos del p. 22.	Valor razonable, p.35 g).
Crédito mercantil reconocido previamente por la entidad adquirida	No tratado específicamente. Activo no monetario, p.22 a).	No deben ser reconocidos, p.36.

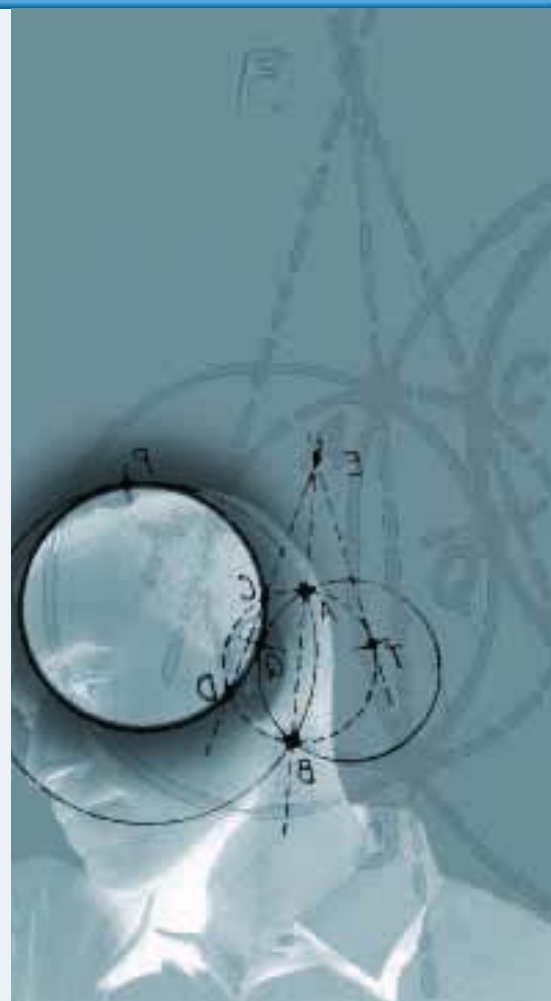


C.P. y M.A. Sylvia Meljem Enríquez de Rivera
smeljem@itam.mx

*Miembro de la Comisión de Revista del
IMCP*

La importancia de enseñar teoría contable

Como profesores de contabilidad, cuando preparamos un curso, siempre nos enfrentamos a la decisión de qué cantidad de teoría y práctica debemos incorporar; quizá por la misma naturaleza de nuestra profesión, tendemos a favorecer cursos con poco contenido teórico y gran cantidad de ejercicios prácticos, pues pensamos que:



El enfoque teórico	El enfoque práctico
• Es aburrido y tedioso	Es dinámico y ágil
• Es abstracto	Es concreto
• Es poco interesante	Es atractivo
• Consiste en memorizar	Es aplicación del conocimiento

Lo anterior refuerza la idea de que un curso más práctico, con muy poca teoría, nos dará mejores resultados en todos los sentidos; sin embargo, la taxonomía de Bloom utilizada para jerarquizar los niveles del desarrollo humano en el dominio de determinado conocimiento, nos dice lo siguiente:

Existen seis niveles de conocimiento en orden ascendente, de lo más fácil, a lo más difícil, dependientes el uno del otro, éstos son:

• Conocimiento	Retención del material previamente aprendido.
• Comprensión	Entendimiento del significado del material.
• Aplicación	Uso de la información en situaciones concretas.


• Análisis	Subdivisión del material en sus partes o elementos, para aclarar su origen y efectos.
• Síntesis	Integración de las partes y elementos para constituir un todo.
• Evaluación	Emisión de juicios de valor del material para determinados propósitos, empleando criterios definidos.

Para llegar a la evaluación, tenemos que pasar por los cinco niveles anteriores; es decir, si enseñamos teoría como una simple repetición o memorización de material, y hacemos ejercicios prácticos, para facilitar su comprensión, sólo habremos llegado al tercer nivel del conocimiento.

Para ascender a los siguientes niveles, requerimos comparar y discriminar entre diversas teorías contables, entender los factores económicos y la naturaleza de las transacciones que realizan las organizaciones; el estudiante deberá ser capaz de utilizar ideas viejas para solucionar problemas nuevos que se presenten.

Para tal efecto, los profesores debemos utilizar la teoría contable como un mecanismo de razonamiento que dé validez a la aplicación de reglas o criterios específicos, y no como un simple marco introductorio de referencia del curso, sin ninguna utilización posterior, en la que parece que la teoría va por un lado y la práctica por otro. Tan es así que el alumno siempre pregunta “¿va a venir teoría en el examen?”

Es cierto, como ya se mencionó, es más difícil que el alumno se interese por el análisis de la teoría contable, que por la resolución de problemas concretos, pero si como profesores desdeñamos la enseñanza y análisis de los marcos teóricos contables, teniendo cursos cada vez más prácticos, estaremos ocasionando una carencia de pensamiento crítico en nuestros futuros contadores.

¿Por qué nos sorprende que en los procesos de auscultación de la normatividad financiera, que implican la emisión de juicios de valor, la participación de la profesión contable sea casi nula y con pocas aportaciones? 

C.P.C. Héctor Pérez Aguilar
hperez@sstg.com.mx

*Socio Director de Salles, Sáinz-Grant
Thornton, S.C.*

Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC1)

Promover una cultura interna donde se reconozca que la calidad es esencial en el desarrollo del trabajo de auditoría, es la finalidad que tiene la reciente emisión de una serie de normas internacionales dirigidas al control de calidad de firmas por parte del IAASB.

Contar con un sistema de control de calidad no es una opción para las firmas de auditoría sino un requerimiento indispensable, establecido en la normatividad nacional e internacional, que rige nuestra actividad profesional. Un ejemplo de lo anterior lo constituye la reciente emisión por parte del IAASB de la Norma Internacional de Control de Calidad conocida como ISQC1 *Quality control for Firms that perform audits and reviews of historical finance information, and other assurance and related services engagements*, la cual originará la necesidad de reforzar algunos aspectos sobre la documentación de políticas y procedimientos de control de calidad dentro de las firmas, las que deben estar establecidas a más tardar el 15 de junio de 2005.

La documentación de las políticas y procedimientos que establece esta norma está dirigida a dos niveles: el primero de ellos comprendido en el ISQC1, aplicable al control de calidad de las firmas, y el segundo se encuentra previsto en el ISA220, que se aplica al control de calidad de los trabajos de auditoría. Con esta separación se podrá

**Contar con un sistema
de control de calidad no
es una opción para las
firmas de auditoría sino un
requerimiento indispensable,
establecido en la normatividad
nacional e internacional,
que rige nuestra actividad
profesional**



diferenciar claramente que cuando exista una deficiencia en la calidad de un trabajo de auditoría, ésta no necesariamente será un indicativo de que el sistema de control de calidad de una firma pueda ser considerado insuficiente o deficiente.

El sistema de control de calidad de una firma que se encuentra establecido en el ISQC1 comprende, entre otros, políticas y procedimientos dirigidos a las responsabilidades que debe asumir el director de cada firma con la calidad, los requerimientos éticos en la actuación de su personal, la aceptación y continuación de trabajos con los clientes, la administración y capacitación de los recursos humanos, la ejecución del trabajo y el monitoreo del mismo.

Todas las políticas y procedimientos tienen que ser documentados y comunicados al personal de las firmas.

A continuación se presenta un breve resumen de los conceptos más importantes que deben ser cubiertos en un sistema de control de calidad de acuerdo con esta norma.

Responsabilidad con la calidad

El director de cada firma o el director de práctica profesional asume toda la responsabilidad sobre el sistema de control de calidad de su firma, por ello, es indispensable que cualquier persona asignada a la responsabilidad operacional de control de calidad cuente con experiencia suficiente y competente, así como con la autoridad necesaria para poder asumirla.

Rotación de socios y personal profesional

Es necesaria la rotación de socios dentro de la propia firma que tiene a su cargo la auditoría de estados financieros, tanto de empresas públicas registradas en bolsa como no listadas y, en ocasiones, se requerirá evaluar la rotación de los gerentes así como de los encargados de la auditoría, en los casos en que los mismos hayan tenido un periodo de tiempo largo de asignación que pueda afectar la objetividad de su revisión. El periodo para la rotación del personal de auditoría debe atender los requerimientos establecidos en el Código de Ética de IFAC o cualquier otra obligatoriedad de tipo legal. Aun cuando estos criterios de rotación pueden ser onerosos para algunas firmas, se consideran apropiados y deseables para salvaguardar los intereses de los inversionistas

y, en general, de los usuarios de la información financiera auditada.

Aceptación y continuidad de clientes

El aceptar y continuar la relación de trabajo con los clientes de cada firma constituye un elemento primordial en el sistema de control de calidad, ya que estas decisiones se tienen que tomar con base en el resultado de aplicar procedimientos encaminados a calificar la integridad del cliente, a evaluar la competencia profesional del personal de la firma para llevar a cabo el trabajo, los tiempos y recursos humanos para efectuar el mismo, el cumplimiento de los requerimientos éticos y otros aspectos adicionales.

**El Contador con personal
suficiente, que esté capacitado y
comprometido con los principios
éticos que rigen nuestra actividad,
es requisito básico para que
los socios de una firma puedan
desarrollar cualquier trabajo de
auditoría**

La evaluación de la integridad de la administración del cliente es esencial, y en este sentido, algunos aspectos a considerar son los siguientes: reputación de los accionistas y funcionarios principales; la actitud de la administración hacia el mejoramiento del control interno y, en su caso, tendencia a la interpretación agresiva de principios contables; la forma en que un cliente trata de mantener los honorarios de auditoría lo más bajo posible; las limitaciones o indicaciones que la administración haga sobre el alcance del trabajo de auditoría o contacto con auditores anteriores; la posibilidad de que un cliente pueda estar involucrado en actividades ilegales, etcétera.

Como resultado de la aplicación de estos procedimientos para la aceptación y continuación de trabajos con clientes, la firma puede estar en posibilidad de declinar un tra-

bajo, considerando para ello las responsabilidades legales y profesionales aplicables a las circunstancias, incluida, en un momento dado, la forma en que la firma comunicará estas decisiones a los clientes potenciales o actuales.

Cuando la firma decida aceptar, continuar o declinar la relación con el cliente o el trabajo específico, es necesario documentar por escrito la forma en la cual estos asuntos fueron resueltos, a fin de que cuando sean objeto de revisión de control de calidad se demuestre que se cubrieron los aspectos antes referidos.

Recursos humanos

El Contador con personal suficiente, que esté capacitado y comprometido con los principios éticos que rigen nuestra actividad, es requisito básico para que los socios de una firma puedan desarrollar cualquier trabajo de auditoría de conformidad con las normas profesionales y emitir los informes apropiados a las circunstancias. Debido a lo anterior, es importante establecer, dentro de las firmas, políticas dirigidas al reclutamiento, evaluación, capacitación, competencias, plan de carrera, promoción, compensaciones y definición de la cantidad de personal necesario. Los aspectos de evaluación, compensación y promoción reconocen y premian el desempeño; así mismo, mantienen la competencia y el compromiso del personal hacia los principios éticos. En este último caso, la falta de cumplimiento de estos principios debe llevar necesariamente a acciones disciplinarias dentro de cada firma.

Consultas y diferencias de opinión

Deben establecerse políticas y procedimientos que faciliten un proceso de consultas y la atención de diferencias de opinión en los trabajos, dando particular atención a la forma en que se documenta la decisión final sobre estos asuntos, incluidas las bases de decisión y la forma en que éstas fueron implementadas.

Revisión de control de calidad

Esta norma establece, en principio, que todas las auditorías de empresas públicas registradas en bolsa deben sujetarse a un proceso de revisión de control de calidad. Adicionalmente, el criterio para establecer qué trabajos de auditoría para otro tipo de



clientes son también sujetos de revisión de control de calidad dentro de las firmas debe basarse en diversos aspectos, tales como: si el cliente está regulado, si sus activos o ingresos exceden de ciertos parámetros, la importancia relativa de los honorarios de auditoría involucrados, si opera en ciertas industrias, si existen elementos o circunstancias especiales de riesgo o si hay leyes o regulaciones que requieran una revisión de control de calidad.

Una revisión de control de calidad incluye discusiones con el socio a cargo del trabajo, una revisión de los estados financieros o aspectos importantes incluidos en el dictamen del auditor, y, en particular, determinar si el informe emitido fue apropiado. La extensión y profundidad de la revisión depende de la complejidad y riesgo del trabajo así como de la experiencia del equipo de auditoría que lo llevó a cabo. Una revisión de calidad de ninguna manera reduce la responsabilidad que tiene el socio a cargo de la auditoría.

La revisión de control de calidad, para empresas públicas registradas en bolsa u otras empresas clasificadas como de riesgo de acuerdo con la política establecida por la firma, considera la evaluación de la independencia del equipo de trabajo; los riesgos significativos que se identificaron durante el mismo; las respuestas a esos riesgos; los juicios hechos, particularmente, con respecto a su materialidad; si las consultas han sido tomadas en cuenta cuando existan diferencias de opinión; la importancia y disposición de la corrección o no de errores identificados; si los problemas han sido comunicados a la gerencia o alta dirección del cliente; si los papeles de trabajo revisados reflejan el trabajo desarrollado en relación con los juicios significativos y si éstos soportan las conclusiones a las que

se llegaron, y por último, si es apropiado el reporte emitido.

Llevar a cabo una revisión de control de calidad implica la necesidad de elegir revisores. La elección de los revisores de control de calidad debe hacerse a través de calificaciones técnicas requeridas para desarrollar su función, incluyendo la experiencia necesaria, su nivel de autoridad y el grado al cual el revisor puede ser consultado por el equipo de auditoría sin comprometer su objetividad. Adicionalmente, deben establecerse políticas y procedimientos encaminados a identificar cuándo se debe reemplazar al revisor por considerarse que la objetividad de una revisión pueda verse afectada. En firmas pequeñas, se puede contratar a personal externo como revisores cuidando los aspectos de objetividad.

La evaluación del sistema de control de calidad de la firma prevé una inspección y selección de, por lo menos, un trabajo por cada socio de auditoría en un periodo de tres años, esto considerando el tamaño de la firma, su número de oficinas, los resultados de revisiones anteriores, la naturaleza y complejidad de su práctica profesional, y los riesgos asociados con los clientes de las mismas.


La evaluación de cada tipo de deficiencia, detectada en el proceso de revisión del sistema de control de calidad de la firma, puede llevar a recomendaciones para que se tome una acción inmediata apropiada en relación con el trabajo o con el socio de la firma, se comuniquen los hallazgos a los responsables del entrenamiento y desarrollo profesional, se efectúen los cambios en políticas y procedimientos de control de calidad y, finalmente, se implementen acciones disciplinarias en contra de quien falló, a fin de cumplir con las políticas y procedimien-

tos especialmente establecidos para estos efectos, en especial para aquellas personas que continuamente comentan estas infracciones.

A efecto de dar toda la importancia que tiene la actividad de monitoreo del control de calidad y promover acciones correctivas y preventivas, los resultados del mismo deben ser comunicados a los socios de los trabajos, incluido el director y, si fuera necesario, a la asamblea de socios, cuyas acciones al respecto deben ser acordes con sus responsabilidades y roles. Las comunicaciones deben incluir los procedimientos de monitoreo desarrollados, las conclusiones obtenidas, donde sea relevante la descripción de deficiencias sistemáticas, respectivas o significativas y las acciones tomadas para su solución.

Conclusión

Con la emisión de la Norma Internacional ISQC1 se recalca la importancia del control de calidad en las firmas de auditores y se proporcionan más y mejores elementos a las mismas para guiarlas en la definición de objetivos, políticas y procedimientos que deben establecer para la creación de un sistema de esta naturaleza.

En México, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) siempre ha estado a la vanguardia en la implantación y actualización de nuestra normatividad en materia de auditoría, con el objeto de incorporar oportunamente nuevas disposiciones internacionales. Por ello, en el caso concreto de este tema, seguramente en el seno de esta comisión ya se estarán pensando y evaluando los cambios necesarios al actual *Boletín 3020, Control de Calidad* para adaptarlo a los requerimientos internacionales. 

Confianza: elemento básico en las relaciones humanas y de las actividades colegiadas

Directora General de Auditoría de la Contraloría General del Gobierno del D.F.

La generación de confianza se dice fácil, pero es necesario ganarla y, aún así, su permanencia no está asegurada. Su naturaleza trasciende el planteamiento teórico abstracto para adquirir un lugar esencial en el devenir práctico de toda relación humana:

personal, de servicios, social, política, empresarial, etc. En todos los ámbitos hace mella cuando no existe o está afectada. Su esencia es un valor discontinuo que se da o no se da; es decir, se tiene o no se tiene confianza.

Su presencia vale como una joya preciosa, mientras que su ausencia está ligada a la descomposición de las relaciones y, por ello, se vincula socialmente con la corrupción. Lo anterior daña el tejido social al afectar las relaciones personales, las organizacionales, las de negocios y, en el ámbito macrosocial, la confianza en cualquier país, lo que tiene un reflejo en el desarrollo.

Con este enfoque, Fukuyama llama nuestra atención en su libro *Trust: The Social Virtues and the Creation of Prosperity*, donde plantea que la confianza es la base del éxito en cualquier relación, por su doble raíz: experiencia y repetición, lo que le da su esencia. Esta afirmación sustenta el hecho de que las personas obtengan confianza a través de experiencias interpersonales que se repiten en varias ocasiones y, a través de esta acción, se fortalecen con el paso del tiempo; es decir, en el largo plazo. Si una persona sabe guardar la confidencialidad sobre un acto, la confianza entre los actores se fortalecerá, originando que ésta se conserve y se acreciente en el tiempo.

Gracias a esa esencia, la confianza se encuentra en la base de cualquier trabajo colectivo efectivo, ligada naturalmente con el denominado capital social, que resulta, a su vez, el punto de toque que facilita el trabajo grupal exitoso. Este trabajo es un genuino capital que nutre y se nutre en las denomina-

das redes, en las que los individuos y grupos actúan primeramente con confianza en su grupo y, a través de interacciones grupales, más allá de éste; en un segundo tiempo, lo hará con base en normas que se comparten y que apoyan la consecución de ciertos fines. Un ejemplo de capital social del grupo profesional de la Contaduría Pública es nuestro Instituto Mexicano de Contadores Públicos, formado por redes profesionales de colegios de Contadores Públicos de los estados de la República Mexicana y del Distrito Federal, que a su vez integran redes de profesionistas de la Contaduría Pública. Estos profesionales colaboramos con base en normas profesionales que nos dan certidumbre porque nos enlaza la confianza, lo que ha permitido, al conjugar experiencias positivas reforzadas en el tiempo, el fortalecimiento del compromiso grupal.

Sin embargo, la confianza es dinámica, y las experiencias de la Contaduría Pública de los últimos tiempos en el mundo constituyen una indudable prueba a la que nos someten los nuevos ambientes de la globalización. De tal suerte, no deberemos olvidar la necesidad de revitalizar la confianza en nosotros mismos así como en nuestras relaciones grupales para mantener y acrecentar la fortaleza del capital social que como grupo tenemos y que la sociedad nos acredita, con base en la confianza que profesional y colegiadamente hemos demostrado. Esta seguridad debemos confirmarla día a día con nuestra participación, apego a las normas, trabajo en equipo y orgullo de pertenencia profesional que valora su significado personal y social. 