



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

**APLICACIÓN DE LA LEY SARBANES OXLEY
EN EMPRESAS DE ORIGEN EXTRANJERO
ESTABLECIDAS BAJO EL REGIMEN
MEXICANO**

**TESIS PROFESIONAL PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURÍA**

**PRESENTA:
MARIA EUGENIA RODRÍGUEZ RAMÍREZ**

**ASESOR:
ALFREDO ADAM ADAM**



MÉXICO D.F.

2008



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a la Universidad Nacional Autónoma de México, a la Facultad de Contaduría y Administración y a todo el personal docente por todos los conocimientos otorgados y por la oportunidad de concluir mis estudios de licenciatura

A mi familia, por ser siempre el pilar que me ha sostenido en los tiempos buenos y malos, por ser mi apoyo durante el estudio de mi carrera y en general en mi vida.

A mis compañeros de trabajo, quienes me orientaron en el tema y me dieron la oportunidad de poder concluir este estudio.

De manera especial quiero agradecer al Dr. Alfredo Adam Adam, por sus consejos, paciencia y asesoría en el desarrollo y conclusión de este trabajo.

APLICACIÓN DE LA LEY SARBANES OXLEY EN EMPRESAS DE ORIGEN EXTRANJERO ESTABLECIDAS BAJO EL REGIMEN MEXICANO

INDICE

INTRODUCCION	4
--------------------	---

CAPITULO UNO

1. Origen Ley Sarbanes Oxley

1.1 Entorno económico, político y social que dieron origen a la reestructuración de la normatividad contable a nivel mundial

1.1.1 Normatividad aplicable al sistema contable de las empresas privadas.....	6
1.1.2 Responsabilidad social entre contadores y auditores	18
1.1.3 ¿Fraude, contabilidad creativa o forma de trabajo común?.....	25
1.1.4 Casos mas renombrados y su afectación, económica, política y social a nivel mundial...31	

1.2 Ley Sarbanes-Oxley y otras normatividades regulatorias para la detección y prevención de fraudes

1.2.1 Ley Sarbanes-Oxley, Promulgación y aspectos mas relevantes.....	35
1.2.2 NIIF como base, regulatoria del estudio y evaluación del control interno, para la detección y prevención de fraudes en las empresas, a nivel Mundial.....	42

1.3 Adopción en México

1.3.1 CINIF, CCP, IMCP y la normatividad mexicana, aplicable al sistema contable.....	49
1.3.2 Adopción de las regulaciones internacionales a la normatividad mexicana.....	69

CAPITULO DOS

2. Ley Sarbanes Oxley adopción empresarial

2.1 Aplicación Ley Sarbanex Oxley al estudio y evaluación del Control Interno

2.1.1 Componentes de la Gestión de Riesgos Corporativos.....	97
2.1.2 Control Interno.....	100
2.1.3 Comprender y evaluar el Control Interno.....	104
2.1.4 ¿Qué es y en que consiste el estudio SOX?.....	108
2.1.5 Preparación de Reportes de Control Interno e Información Financiera.....	125

2.2 Consecuencias de aplicación de la Ley Sarbanes Oxley en la iniciativa privada de capital extranjero establecida bajo el régimen mexicano

2.2.1 Costo-Beneficio de la aplicación del estudio.....	128
2.2.2 Consideraciones de Documentación de Controles a Nivel de Procedimiento, Transacción o Aplicación.....	131
2.2.3 Identificar las clases mayores de transacciones y los procesos de la compañía.....	134
2.2.4 Implicaciones Generales de su aplicación.....	135
2.2.5 Futuro de SOX.....	145

CAPITULO TRES

3. ¿Como se lleva a acabo el estudio SOX, dentro de la auditoria financiera?

3.1 Contratación de los servicios de auditoria. Responsabilidad de aceptación, planeación e identificación de riesgo	
3.1.1 Comprensión de los requerimientos del servicio.....	146
3.1.2 Procedimientos de aceptación/continuidad del cliente.....	147
3.1.3 Análisis y entendimiento del Negocio.....	148
3.1.4 Evaluación del entorno de IT (Tecnología de Información).....	150
3.1.5 Comprensión del Control Interno a nivel Entidad.....	150
3.1.6 Identificar Riesgos de Fraude y determinar Respuestas.....	152
3.1.7 Determinar alcance y tolerancia de errores.....	154
3.1.8 Proceso de Evaluación de la Gerencia. Uso del trabajo de otros.....	158
3.2 Planteamiento de la Estrategia de Auditoría y Evaluación de Riesgos como parte del servicio.	
3.2.1 Planeación del trabajo de auditoria.....	159
3.2.2 Entendimiento e identificación de controles y flujos de transacciones de la entidad.....	161
3.2.3 Evaluación preliminar de la eficacia de los controles.....	165
3.2.4 Diseño y ejecución de pruebas sobre controles a nivel entidad.....	168
3.2.5 Evaluaciones de Riesgo combinado.....	174
3.2.6 Pruebas sobre controles a nivel general.....	177
3.2.7 Memorando de Estrategias de Auditoria.....	181
3.3 Ejecución del trabajo de Auditoria Financiera basada en el estudio Sarbanes Oxley.	
3.3.1 Ejecución de pruebas sobre controles.....	182
3.3.2 Pruebas de Asientos de Diario y Procedimientos Obligatorios sobre Fraude.....	184
3.3.3 Ejecución de Procedimientos Sustantivos de Auditoría.....	186
3.3.4 Ejecución de Procedimientos Generales de Auditoría.....	188
3.4 Conclusión de la auditoria, preparación y entrega de Reporte a la Gerencia	
3.4.1 Resumen de diferencia de Auditoría.....	189
3.4.2 Resumen de deficiencias del Control Interno.....	192
3.4.3 Revisión Final General de los Estados Financieros.....	194
3.4.4 Resumen de Revisión.....	194
3.4.5 Comunicaciones al cliente.....	195
3.4.6 Complementación de la Documentación de Auditoría.....	197

CAPITULO CUATRO

<u>4. Caso practico</u>	199
-------------------------------	-----

CONCLUSIÓN

5. Conclusión.....	227
--------------------	-----

BIBLIOGRAFIA	228
---------------------------	-----

INTRODUCCION

Todo a nuestro alrededor se encuentra en constante cambio, desde el orden político y social en el mundo, la forma en que se mueven y sobreviven las ramas de la industria, la actitud de las personas ante estas circunstancias, hasta la forma en que nosotros como profesionistas nos adaptamos a estos cambios, es de manera constante pero no igual a como lo era hace apenas unos cuantos años. Debido a esto, no es posible continuar haciendo lo que nos funcionó en el pasado, porque todo a nuestro alrededor está cambiando, las empresas ya no son las mismas aunque mantengan su nombre, las personas dentro de las entidades no son las mismas aunque sigan laborando en el lugar, por lo que la auditoría ya no puede ser la misma.

En el presente, al llevar una auditoría ya no basta con solo verificar que los estados financieros presenten razonablemente la situación financiera de la entidad, si no, que se ha hecho imperativo evaluar todo el sistema que hace posible esa situación, desde la persona que se encarga de la limpieza de las instalaciones, hasta los dueños y líderes de la gerencia, pasando, claro está, por todos los niveles encargados. La pregunta sería, pero si existen lineamientos efectivos de registro, orden y presentación, ¿Por qué evaluar la estructura y a las personas que llevan a cabo estos registros, si los hacen de acuerdo a las normativas establecidas?.

A raíz, de fraudes, tan grandes que no solo provocaron la caída de las entidades que los crearon si no también un fuerte golpe a la economía mundial, la sociedad se vio en la necesidad de llegar al origen de estos males, por así llamarlos, y se llegó a la conclusión de que el problema no estaba en los registros, el orden o la presentación, si no que surgían de las personas que elaboraban toda la información, ya que la estructura diseñada para la presentación de la situación financiera, carecía de efectividad ante desvíos de recursos, se prestaba a la presentación de cifras falsas, a arrastrar errores de muchos años atrás, en fin a un sin número de irregularidades que hacían que los estados financieros no presentaran la situación real de una entidad aunque así lo parecieran y todo esto generado de un control interno deficiente, que no era evaluado al llevar a cabo una auditoría.

Diversos fraudes, se han presentado a lo largo de la historia, cada uno con diferentes niveles de afectación en la economía de los lugares en los que se llevaron a cabo, los más recientes y renombrados, afectaron a la economía mundial, desprestigiaron el trabajo de contadores y auditores quitando credibilidad en la carrera, muchas personas perdieron sus inversiones, otras tantas sus empleos, en fin las consecuencias de estos malos manejos aun se resienten a menos de diez años de haberse presentado.

Ya que estos escándalos afectaron a las grandes potencias mundiales, fueron estas quienes tomaron medidas, al respecto, afectando a todos aquellos que tuvieran alguna relación con ellas. Se crearon nuevas leyes y lineamientos, se adaptaron los que ya se tenían y se buscó la forma de restablecer la confianza de inversionistas y de toda la sociedad, en las empresas y hacia los contadores y auditores que las evaluaban.

A la fecha no se tiene, un lineamiento universal, si no que se siguen creando normativas que se adapten a las necesidades de la sociedad de cada país, pero que se obtengan resultados iguales de transparencia y credibilidad en todo el mundo. México no está excluido de todos estos cambios, su economía también se vio afectada con los escándalos, los lineamientos contables han tenido que cambiar, se ha tenido que adaptar a el nuevo orden financiero que afecta a todo el mundo, las empresas mexicanas que desean seguir en el marco económico se ha tenido que actualizar dentro de esta nueva estructura, sobre todo todos aquellos profesionistas que ejercemos la carrera de contaduría nos vemos en la necesidad de actualizarnos para nuestro beneficio y de las personas y empresas que ponen su confianza en nuestro trabajo.

En el presente escrito se describe el origen y aplicación de uno de los más importantes cambios que

surgieron, para detectar y prevenir fraudes desde su origen, ósea desde el estudio del funcionamiento del control interno de una entidad; el estudio SOX, derivado de la promulgación de la Ley Sarbanes-Oxley y que busca dar credibilidad y sustento a la auditoria de una entidad y por supuesto a sus estados financieros. Esto con el fin de servir como herramienta no solo a estudiantes de la carrera de contaduría y futuros auditores, si no también a aquellos profesionistas que ya ejercen sus conocimientos en las entidades y buscan actualizarse en cuanto las nuevas exigencias sociales de la carrera.

CAPITULO UNO

1. Origen Ley Sarbanes Oxley

1.1 Entorno económico, político y social que dieron origen a la reestructuración de la normatividad contable a nivel mundial

1.1.1 Normatividad aplicable al sistema contable de las empresas privadas

Para poder entender el presente siempre es necesario conocer el pasado que le dio origen, así pues, si queremos entender el porque de la creación de una ley que regula a otras normatividades, es necesario comprender que es lo que regula. La contaduría va mas haya de ser una técnica de manejo de efectivo, es la base en la que el “hombre civilizado” se sostiene para el manejo de sus recursos, así como para la toma de decisiones en cuanto al entorno económico en el que se desarrolla. Por su naturaleza la contaduría y sus respectivas ramas, entiéndanse dentro de ellas a la auditoria interna y externa, así como de las materia en las que se basa para estar completa como son las finanzas, la economía, la actuaría, etc, necesitan algo mas que personas que tengan la capacidad de sumar y restar, como se hace mención en aquellas personas que no están familiarizadas con el ambiente contable, la utilización de un medio de control estándar que permita manejar la información financiera de la misma forma en cualquier lugar del mundo.

Toda normatividad ha sido creada con el propósito de tener un control sobre algo, así, existen reglas para la conducta humana ante su medio ambiente, reglas para el trato con otras personas, reglas de información y por supuesto reglas para el manejo y presentación de la información financiera. Por lo que a la par de la creación de la contaduría y de las materia anexas, se crearon estatutos regulatorios para que estas practicas sean llevadas a acabo de la manera que mejor sirvan a la sociedad económica que las utiliza.

Todos en este ambiente conocemos los principios básicos de la contaduría, el cual en resumidas cuentas se puede definir de la siguiente manera; en que la contaduría es en esencia el manejo adecuado de la información financiera de una entidad o persona, con el propósito de presentar verazmente la situación económica de una entidad, a un periodo determinado con el fin de tomar decisiones sobre esta situación. Hasta hace unos años este concepto ya estaba presente en todo el mundo, solo que, derivado de las diferentes culturas financieras, el manejo de la información no era igual a en todo el entorno internacional, así pues Japón podía reconocer sus ingresos hasta cobrarlos, mientras que Rusia los reconocía en el momento que cerrara negociaciones, si la economía mundial funcionara con cada potencia económica manejándose como mejor le pareciera, estaríamos en una etiofia financiera sin problemas, por suerte o por desgracia, depende de cómo se quiera ver, la economía mundial no funciona con los países trabajando aisladamente uno de otro, si no que ha sido necesario que estas potencias se coordinen en trabajar de una misma forma, como si se hablara un mismo idioma, para poder funcionar adecuadamente si es que quieren seguir interactuando entre ellas.

Es este hecho el que da origen a la creación de las Normas Internacionales de Contaduría (NIC) y posteriormente a la creación de las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera), pero este preámbulo ¿que tiene que ver con la Ley Sarbanes Oxley?, la respuesta es que, esta ley tuvo que ser creada de emergencia, por así decirlo, para sustentar y dar confiabilidad a las nuevas NIIF, en el momento que se estaban presentando en el entorno internacional circunstancias que no solo fueron la causa de la caída de un economía tan sólida como la estadounidense, sino que fueron un duro golpe para la carrera en si, afectando la credibilidad no solo en la practica contable, si no en todos aquellos profesionales que la llevaran a acabo. Esta ley SOX proporciona la credibilidad necesaria para poder decir que se puede confiar en las cifras financieras auditadas, y sirven como la carta de confianza que utilizan los dueños de las empresas para brindar confianza a todos aquellos que tienen relación con entidad y con la sociedad en general

Ahora bien, imaginemos que nos encontramos en el año de 1999, menciono este año ya que aun no se dan a conocer, escándalos y modificaciones drásticas al sistema financiero y a su lineamiento, al parecer según la opinión popular, lo que mas preocupa a la gente es el hecho de pensar en el fallo de todas las computadoras por el cambio de siglo y del milenio, así como en México las elecciones presidenciales comienzan a sonar fuertemente en los medios de comunicación, muy poca gente, con excepción de los involucrados en el área miran tan de cerca lo que ocurre en las practicas empresariales en cuanto a la presentación y representación de datos financieros. Es común que a los auditores se les den “obsequios” por parte de la compañía con motivo de muestra de gratitud por la evaluación de sus estados financieros, o que se les pidiera consultoría extra en sus servicios, no estoy diciendo que todo el sistema se encontrara basado en el fraude, ni que todas las empresas llevaban a cabo practicas corruptas para funcionar, ni que por todas estas actividades el sistema financiero estaba mal, o todas las empresas eran fraudulentas, mas bien eran practicas comunes que eran vistas como poco apropiadas, pero no al nivel de afectar la economía empresarial y mucho menos la internacional.

Desde el momento en que las entidades comenzaron a utilizar a la contabilidad como el medio por el cual se llevaba un registro de las operaciones financieras y posteriormente como una herramienta de influencia para la toma de decisiones se crearon entidades en todo el mundo que se encargaron de regular estas actividades, con el fin de lograr una homogeneidad en la elaboración e interpretación de la información financiera. Ya que la globalización significo la unión de casi todos los países a nivel comercial, se hizo necesario la creación de un organismo general que se encargara de emitir las regulaciones pertinentes para el uso y manejo de la información, en este contexto se crea así el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

Comité de Normas Internacionales de Contabilidad

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC por sus siglas en ingles) se creo como un organismo independiente, de carácter privado, cuyo objetivo, al ser constituido, es conseguir la uniformidad en los principios contables que utilizanban las empresas y otras organizaciones para su información financiera en todo el mundo. Se formó en 1973, mediante un acuerdo realizado por organizaciones de profesionales contables pertenecientes a Alemania, Australia, Canadá, los Estados Unidos de América, Holanda, Japón, México, Reino Unido e Irlanda.

Desde 1983, los miembros del IASC son todas las organizaciones de profesionales contables que son, a su vez, miembros de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). En enero de 1999, éstos ascendían a 142 miembros en 103 países, representando a más de 2 millones de profesionales contables. Otras muchas organizaciones están implicadas, asimismo, en el trabajo del IASC, y muchos países que no son miembros del IASC hacen uso de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Los objetivos del IASC, tal y como se establecen en su constitución son:

Formular y publicar, buscando el interés público, normas contables que sean observadas en la presentación de los estados financieros, así como promover su aceptación y observación en todo el mundo, y trabajar, de forma general, para la mejora y armonización de las regulaciones, normas contables y procedimientos relacionados con la presentación de los estados financieros.

Desde su creación la política del IASC, ha sido que el crear normas para llevar a acabo la practica contable, es una actividad que homogeniza el lenguaje de esta carrera y debe ser analizada desde dos vertientes: una formal, que busca la coherencia lógica de los lineamientos y una mayormente crítica que evalúa, las implicaciones económicas, sociales y políticas que representa la implementación de una normatividad.

En 1981, el Consejo del IASC estableció un Grupo Consultivo internacional, en el que se incluyen representantes de las organizaciones internacionales de elaboradores y usuarios de los estados financieros, bolsas de valores y reguladores de los mercados de valores. El grupo incluía representantes u observadores de agencias de desarrollo, de organismos reguladores contables y de organizaciones intergubernamentales integrado por:

- Asociación Internacional de Actuarios (IAA)
- Asociación Internacional de Banca
- Asociación Internacional de la Abogacía (IBA)
- Asociación Internacional de Supervisores de Seguros (IAIS)
- Asociación Internacional para la Educación y la Investigación en Contabilidad (IAAER)
- Banco Mundial
- Cámara de Comercio Internacional (ICC)
- Comisión Europea
- Comité de Supervisión Bancaria de Basilea
- Comité Internacional de Normas de Valoración (IVSC)
- Confederación Internacional de Sindicatos Libres (ICFTU) y Confederación Mundial del Trabajo
- Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB)
- Corporación Financiera Internacional (IFC)
- División de las Naciones Unidas para las Corporaciones y la Inversión Transnacional (UNCTAD)*
- Federación Internacional de Bolsas de Valores (FIBV)
- Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)¹

En 1995, el IASC acordó con La Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) desarrollar un conjunto de "normas esenciales", que fueron identificadas en una lista confeccionada por la IOSCO en 1993. Si el núcleo completo de Normas, una vez desarrollado, satisfacía a la IOSCO, ésta consideraría el apoyo a las Normas Internacionales de Contabilidad para cubrir los propósitos de obtención de financiación en mercados extranjeros y para conseguir la cotización en todos los mercados mundiales.

El IASC, acordó en julio de 1995 elaborar un programa de trabajo conjunto con la Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO), cuyo objetivo era establecer un conjunto de normas contables internacionales que podrían aplicar aquellas empresas interesadas en la cotización de sus valores en los mercados internacionales.

Esto facilitó el acceso de las empresas europeas que utilizan las normas del IASC a esos mercados, especialmente los estadounidenses. El objetivo de la Unión Europea es reforzar su posición en el mercado internacional, además participar en un proceso donde su principal finalidad es establecer un conjunto de normas que sean aceptadas en los mercados de capitales de todo el mundo, al tiempo que la Unión preserva sus propios logros en esta materia.

A lo largo de 1998, el IASC completó el resto de los proyectos importantes en el plan de trabajo para desarrollar las normas esenciales que son de alta calidad, esto es, son capaces de producir transparencia y comparabilidad y proporcionar un nivel de información y revelación muy completo.

La Comisión Europea decide convertirse en miembro del Grupo Consultivo del IASC, en la actualidad IASB, y entrar a formar parte de su Junta en calidad de observador. En 1999 la Federación Europea

¹ www.cinif.org.mx/

de Expertos Contables (FEE) adopto el acuerdo de apoyo a la armonización contable internacional, propiciando una mayor participación Europea en el IASC.

Se consideró necesario adoptar las medidas para que las normas internacionales de contabilidad fuesen compatibles con las Directivas y que, así mismo, las nuevas normas internacionales que estén pendientes de formular sean coherentes con su legislación. El 13 de junio de 2000, la comisión elabora un comunicado: "La estrategia de la unión europea en materia de información financiera: el camino a seguir" este documento constituye el vinculo esencial entre emisores e inversores. Además incluyendo acciones claves para impulsar la creación de un mercado único de valores eficaz, competitivo y que contribuya a estimular el crecimiento y el empleo.

La unión europea propone la creación de un mecanismo de aprobación y de control normativo con una estructura política y técnica, las NIC aplicadas en la unión europea serán las adoptadas a través de este mecanismo (endorsement mechanism) cuya finalidad es salvaguardar la conformidad con las Directivas de las normas e interpretaciones que tratan de incorporarse. Las normas IAS a aplicar en la Unión serán únicamente aquéllas que hayan sido aprobadas o convalidadas mediante este mecanismo.

Para la puesta en práctica del mecanismo de convalidación, se formo el EFRAG una organización privada que asumia por delegación o cesión de facultades de la Comisión Europea los cometidos del nivel técnico del mecanismo de control sobre la aplicación de los textos del IASB en la Unión Europea. La creación del EFRAG tuvo lugar el 20 de marzo de 2001 teniendo su origen en la aceptación por parte de la organización profesional europea FEE de la invitación cursada por la Comisión Europea para contribuir al desarrollo del nivel técnico del mecanismo de control sobre las normas del IASB. El EFRAG represento a los principales grupos del sector privado relacionados con la información financiera, a organizaciones profesionales contables, a los mercados de valores, a los analistas financieros y a las compañías privadas, incluyendo a las instituciones bancarias y aseguradoras. Las normas que estableció el IASB aseguraron un alto grado de transparencia y comparabilidad de los estados financieros y un eficiente funcionamiento del mercado de capitales europeo.

Normatividad Contable Internacional

Desde que se creo y difundió la Normalización contable ha sido adoptada sin reservas por toda la sociedad actual, las únicas diferencias afectan sólo al origen de la misma y a la forma de implantarla. Por lo que se podría distinguir, en principio dos tipos de normalización contable:

Normalización Pública y Privada (o profesional), según se encuentre sancionada o no por el ordenamiento jurídico de un país y su responsabilidad quede o no en manos de un organismo de la Administración Pública. Tiene su origen en normas emitidas por asociaciones de derecho privado que agrupan colegiadamente a expertos contables. En este caso, la coercitividad de la norma no es jurídica, sino que se apoya en la aceptación que deparan los profesionales, en el prestigio de la entidad emisora de la misma y en las garantías que ofrece las disciplinas corporativas. Este tipo de normalización es frecuente en los estados anglosajones cuyas legislaciones mercantiles tienden al establecimiento de objetivos genéricos más que de normas detalladas. Suele materializarse en pronunciamientos sobre temas concretos, relegando a un segundo plano las cuestiones de ordenamiento. Dichos pronunciamientos se materializan en forma de **Principios Contables**, generalmente aceptados, que se convierten normas generalizadoras y regularizadoras. Así la regulación Norteamericana, típicamente profesional, es vigilada por la SEC (Comisión para el Mercado de Valores), dependiente en última instancia del Congreso Estadounidense, mientras que, sistemas tan tradicionalmente gubernamentales como el francés y el español, se apoyan cada vez más en la profesión contable, ya que tanto la redacción de planes de cuentas como de sus documentos complementarios, están a cargo de comisiones en las que tienen un considerable peso

específico numerosos expertos vinculados al sector privado.

Asimismo, en estos dos países, junto a la normalización oficial existe una normalización profesional (muy desarrollada en el caso francés e incidente en España) representada por la Asociación de expertos Contables en Francia y por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), las cuales emiten pronunciamientos de carácter privado sobre principios y normas de contabilidad .

Ahora bien la creciente globalización del entorno económico en que nos desenvolvemos, exige una cierta uniformidad en los informes contables emitidos por empresas que pueden estar situadas en contextos políticos, económicos y sociales muy distintos. Al igual que en los respectivos ámbitos nacionales, las corrientes normalizadoras de carácter internacional han partido, bien de la iniciativa pública (armonización pública), o bien de la estrictamente privada (armonización privada)

- *Armonización Pública*, es la llevada a cabo por organizaciones internacionales de carácter público, las cuales a su vez, pueden ser : de ámbito mundial, como los grupos de trabajo de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) o la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y de ámbito regional cuyo ejemplo más significativo es la UE cuyos reglamentos tienen un alcance general, resultan obligatorios en todas sus partes y son de directa aplicación en todos los Estados Miembros
- *Armonización Privada* , surge por iniciativa de los organismos internacionales de profesionales contables, constituidos por agrupaciones de organizaciones profesionales. Como ejemplo más significativo de estos a nivel mundial destaca Comité Internacional de normas Contables (IASB). A nivel regional destaca la Asociación Interamericana de Contabilidad (IAA), el Grupo Internacional de Estudio de la Contabilidad (AIG), la Confederación Contable de Asia y Pacífico (CAPA) y la Unión Europea de Expertos Contables (UEC).

Completando el análisis de la situación actual de la armonización contable internacional, se debe destacar la existencia de organismos nacionales que por su importancia pueden ejercer presión sobre organizaciones supranacionales : tal es el caso de la Financial Accounting Standard Board (FASB) en EEUU, organismo encargado de emitir las normas contables que gozan de general aceptación en dicho país y que están reconocidas por la Agencia Federal a cuyo cargo queda el control del Mercado de Valores : La Securities and Exchange Comisión (SEC)²

Una vez que hemos ubicado a El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, como la entidad que tiene como objetivo principal homogenizar las practicas contables a nivel mundial, pasamos a la comprensión de las NIC, FASB, NAGAS, Las Normas y Principios de Auditoría, NIAs, SAS y NAGU, todas estas en su momento constituyeron las regulaciones internacionales que en cumplieron los objetivos que ahora cumplen de forma general las NIIF

1.- Normas Internacionales de Contabilidad "NICs"

Empezaremos por las normas mas influyentes a nivel internacional, las NICs (Normas Internacionales de Contabilidad) y las FASB (Normas de Contabilidad Financiera) se aplicaban para formular, presentar e interpretar en forma correcta la información financiera, de las cuales es responsable la gerencia de la empresa. Los auditores eran los evaluadores de la aplicación de estas normas en la elaboración de los estados financieros, con la finalidad de emitir su opinión sobre la razonabilidad o no de los mismos.

² WARREN S. Carl, James M. Reeve, Philip E. Fess, Contabilidad Financiera. México, Thomson, 2007, (7ª ed.), 780 pp.

Como fue comentado con anterioridad, es en 1973 cuando nace el IASC -international accounting standard committee (comité de normas internacionales de contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, estados unidos, México, Holanda, Japón y otros. Cuyo organismos es el responsable de emitir las NIC. Este comité tiene su sede en Londres, Europa.

El éxito de las NIC estaba dado porque las normas se adaptaron a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. Esto así por las normas del FASB respondía a las actividades de su país, Estados Unidos, por lo que era en muchas ocasiones difícil de aplicar en países sub.-desarrollados como el nuestro.

Las NICs fueron los criterios básicos o guías fundamentales que tenían el propósito de lograr la unificación de criterios contables a nivel internacional, en la elaboración, presentación y correcta interpretación de los Estados Financieros. La metodología para redactar y aprobar estas normas era la siguiente:

- La redacción estaba a cargo del comité de normas internacionales de contabilidad cuya sigla en inglés es IASC.
- La aprobación correspondía a la Federación Internacional de Contabilidad IFAC.
- La IFAC daba a conocer las NICs aprobadas a las organizaciones profesionales e Instituciones representativas de cada país a efecto de análisis y sugerencias para su aplicación.
- Previo un análisis, cada país adopta su aplicación, de acuerdo a su legislación.

En resumen, las NIC fueron creadas como normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa, no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancias en la presentación de la información financiera. A continuación se presenta la estructura de las NIC, con forme a la adaptación de la que fueron sometidas, para mantener su vigencia.

ESTRUCTRA NIC

- NIC 1.- Presentación de Estados Financieros (vigente a partir de enero1 de 2005)
- NIC 2.- Inventarios (vigente a partir de enero1 de 2005)
- NIC 3.- (Sustituida por NIC 27 y NIC 28)
- NIC 4.- (Sustituida por NIC 16, NIC 22 y NIC 38)
- NIC 5.- (Sustituida por NIC 1)
- NIC 6.- (Sustituida por NIC 15)
- NIC 7.- Estado de Flujos de Efectivo (vigente a partir de enero1 de 1994)
- NIC 8.- Políticas Contables (vigente a partir de enero1 de 2005)
- NIC 9.- (Sustituida por NIC 38)
- NIC10.- Hechos Posteriores a la fecha de Balance (vigente a partir de enero1 de 2005)
- NIC11.- Contratos de Construcción (vigente a partir de enero1 de 1995)
- NIC12.- Impuesto sobre las Ganancias (vigente a partir de enero1 de 1995)
- NIC13.- (Sustituida por NIC 1)
- NIC14.- Información financiera por segmentos (vigente a partir de julio 1 de 1998)
- NIC15.- (Sustituida por NIC 21)
- NIC16.- Propiedades Planta y Equipo (vigente a partir de enero 1 de 2005)
- NIC17.- Arrendamientos (vigente a partir de enero 1 de 2005)
- NIC18.- Ingresos
- NIC19.- Beneficios a los empleados

- NIC 20.- Contabilización de las subvenciones del Gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales
- NIC 21.- Efecto de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera
- NIC 22.- Combinaciones de negocios
- NIC 23.- Costos por intereses
- NIC 24.- Revelaciones de partes relacionadas
- NIC 25.- (Sustituida por NIC 39 y NIC 40)
- NIC 25.- Revelaciones de partes relacionadas
- NIC 26.- Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro
- NIC 27.- Estados financieros consolidados e individuales
- NIC 28.- Inversiones asociadas
- NIC 29.- Información financiera en economías hiperinflacionarias
- NIC 30.- Informaciones a revelar en los estados financieros de bancos e instituciones financieras similares
- NIC 31.- Participaciones en negocios conjuntos
- NIC 32.- Instrumentos financieros: presentación e información a revelar
- NIC 33.- Ganancias por acción
- NIC 34.- Información financiera intermedia
- NIC 35.- Operaciones en discontinuación
- NIC 36.- Deterioro del valor de los activos
- NIC 37.- Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
- NIC 38.- Activos intangibles
- NIC 39.- Instrumentos financieros: reconocimiento y medición
- NIC 40.- Propiedades de inversión
- NIC 41.- Agricultura
- IFRS 1 Aplicación por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera ³

Los cambios que manifiesta el mundo actual en razón de la internacionalización de la economía, unidos a los requerimientos de información de las empresas en un mercado altamente competitivo, en el cual, la eficiencia es factor fundamental del éxito, ponen de presente la importancia de las normas internacionales de contabilidad y la necesidad de su adecuación al interior de cada país.

Tales normas se consideran fundamentales para transar en un mercado abierto dentro de una base homogénea y con parámetros sólidos, que le brinden seguridad a quienes interactúan con los entes económicos, a efecto de que los usuarios de la información posean elementos de juicio estructurados desde un sistema de información contable nacional configurado a partir de las normas internacionales de contabilidad.

Los miembros del IASC en todo momento han considerado que la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad, por los diferentes países mejorará la calidad de los estados financieros y se obtendrá un grado cada vez mayor de comparatividad.

2.- Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados “FASB”

El Consejo de Normas de Contabilidad Financiera (FASB) es una organización del sector privado que actualmente tiene a su cargo la elaboración de estándares para la preparación de informes financieros en los Estados Unidos. El FASB consiste en siete miembros apoyados por un equipo de 45 especialistas técnicos y una multitud de empleos administrativos y de otros tipos.

A las normas de este organismo se las considera como principios contables generalmente aceptados,

³ ROMERO López Javier, Principios de Contabilidad, Mc Graw-Hill, 2001, México, 820 p.p.

y los documentos publicados por ella reciben el nombre de Declaraciones de Normas de Contabilidad Financiera, a diferencia de la denominación de Opiniones (Opinions) relativa a los del APB. Tomando en cuenta que la contabilidad ejerce efectos de gran alcance, el FASB tiene miembros con antecedentes en contabilidad pública así como en las actividades industriales, gubernamentales, académicas y del mercado de valores. Según lo señala el propio organismo, sus miembros "deben poseer antecedentes diversos, pero además deben tener conocimientos de contabilidad, finanzas y empresas, y una preocupación por el interés del público en aspectos de la contabilidad financiera y la preparación de estados financieros". El FASB ha mostrado durante su breve vida mayor actividad que el APB y el CAP.

La Comisión de Principios de Contabilidad Financiera de Estados Unidos (FASB). Después de muchos años de negociación entre la Comisión de Seguridad del Mercado de Valores de Estados Unidos (SEC) y la Comisión de Principios Contables (APB) del Instituto Americano de Contadores Públicos (AIC PA), en 1973, se llegó al acuerdo de constituir una Comisión de Principios de Contabilidad Financiera (FASB) como organismo privado e independiente que regulase las normas contables en Estados Unidos. En general, tales instituciones como el APB, SEC , FASB hicieron un buen trabajo en el establecimiento de rigurosas normas contables, pero la interferencia política dificultó algunas propuestas normativas de la SEC , y el incremento de la burocracia provocó fatales retrasos al FASB .

Se consideran Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados a las declaraciones de FASB (FASB Statements). A continuación se enlistan todas declaraciones de FASB aplicables a la práctica contable

ESTRUCTURA

- FASB 1 Revelación de Información Sobre la Conversión de Moneda Extranjera
- FASB 2 Contabilización de Costos de Investigación y Desarrollo
- FASB 3 Información Sobre Cambios Contables en Fecha Intermedia
- FASB 4 Información sobre Ganancias y Pérdidas por Liquidación de Deuda
- FASB 5 Contabilización de las Contingencias
- FASB 6 Clasificación de Obligaciones a Corto Plazo que serán Refinanciadas
- FASB 7 Contabilidad y Presentación de Informes de Empresas en la Etapa de Desarrollo
- FASB 8 Contabilización de la Conversión de Transacciones en Moneda Extranjera y Estados Financieros en Moneda Extranjera
- FASB 9 Contabilización del Impuesto a la Renta – Compañías Productoras de Petróleo y Gas
- FASB 10 Extensión de Privilegios Legales Preexistentes en Combinaciones de Negocios
- FASB 11 Contabilización de las Contingencias – Método de Transición
- FASB 12 Contabilización de Ciertos Valores Negociables
- FASB 13 Contabilización de Arrendamientos
- FASB 14 Informes Financieros Sobre Secciones o Divisiones de una Empresa de Negocios
- FASB 15 Contabilidad de los Deudores y Reestructuración de Deudas de Empresas en Dificultades
- FASB 16 Ajustes a Períodos Anteriores
- FASB 17 Contabilización de Arrendamientos – Costos Directos Iniciales
- FASB 18 Informes Financieros de Secciones o Divisiones de Una Empresa de Negocios – Estados Financieros de Fecha Intermedia
- FASB 19 Contabilidad y Presentación de Informes – Compañías Productoras de Gas
- FASB 20 Contabilización de Contratos de Divisas Adelantadas
- FASB 21 Suspensión, Para Compañías No Registradas en Valores Bursátiles, de la Obligación de Presentar Utilidad por Acción.
- FASB 22 Cambios en las Estipulaciones de Contratos de Arrendamiento por Pago de Refinanciación de Deuda Externa de Impuestos
- FASB 23 Comienzo del Arrendamiento

- FASB 24 Información Sobre Secciones de una Empresa en Estados Financieros incluidos en Informe Financiero de Otra Empresa
- FASB 25 Suspensión de Ciertos Requisitos Contables para Compañías Productoras de Petróleo y Gas
- FASB 26 Contabilización de Utilidades en Arrendamientos Tipo – Venta de Bienes Inmuebles
- FASB 27 Clasificación de Renovaciones o Extensiones de Arrendamientos Tipo – o de Financiamiento Directo
- FASB 28 Contabilización de Ventas con Arrendamiento Posterior
- FASB 29 Determinación de Alquileres Contingentes
- FASB 30 Revelación de Informes sobre Clientes Principales
- FASB 31 Contabilización de Beneficios Impositivos. Revelación con Legislación Impositiva del Reino Unido Sobre Inventarios
- FASB 32 Principios y Prácticas Especializadas de Contabilidad y Presentación de Informes Según Declaraciones de Posición y Guías de AICPA.
- FASB 33 Informes Financieros y Precios Cambiantes
- FASB 34 Capitalización del Costo de Interés
- FASB 35 Contabilización y Presentación de Planes de Informes con Beneficios Definidos
- FASB 36 Revelación de Información Sobre Pensiones
- FASB 37 Clasificación del Impuesto a la Renta Diferido en Balance General
- FASB 38 Contabilización de Contingencias Preexistentes a la Adquisición de Empresas
- FASB 39 Informes Financieros y Precios Cambiantes: Activos Especiales – Minería, Petróleo y Gas
- FASB 40 Informes Financieros y Precios Cambiantes: Activos Especiales – Terrenos, Madereros y Bosques
- FASB 41 Informes Financieros y Precios Cambiantes: Activos Especiales – Bienes Inmuebles que producen Ingresos
- FASB 42 Determinación de la Importancia Relativa de Capitalización Interés
- FASB 43 Capitalización de Ausencias Compensadas
- FASB 44 Contabilización de Activos Intangibles de Empresas de Transporte
- FASB 45 Contabilización de Ingresos por Concesiones
- FASB 46 Informes Financieros y Precios Cambiantes: Películas Cinematográficas
- FASB 47 Revelación de las Obligaciones a Largo Plazo
- FASB 48 Registro de los Ingresos Cuando Existen Derechos de Devolución
- FASB 49 Contabilización de los Convenios de Financiación de Productos
- FASB 50 Informes Financieros en la Industria del Disco de Música
- FASB 51 Informes Financieros en las Compañías de Televisión por Cable
- FASB 52 Conversión de Moneda Extranjera y Cambio Extranjero
- FASB 53 Informes Financieros de Productores de Películas Cinematográficas
- FASB 54 Informes Financieros y Precios Cambiantes: Compañía de Inversión
- FASB 55 Determinación de Si Un Valor Convertible es un Equivalente a Acción Común
- FASB 56 Preferencia, para Aplicar la Opinión APB 20 de AICPA. Las SOP 81-1 Contabilidad de Contratistas y 81-2 Vinculadas con Hospitales
- FASB 57 Revelación de Partes Relacionadas⁴

En opinión de la SEC, las normas internacionales de contabilidad emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB) no son normas basadas en principios y, al igual que muchas de las normas del FASB, están llenas de reglas y excepciones que únicamente han originado confusión. Sin embargo, es importante señalar que el IASB se encuentra continuamente trabajando en proyectos para “mejorar” el contenido de las normas de contabilidad internacionales.

⁴ ROMERO López Javier, Principios de Contabilidad, Mc Graw-Hill, 2001, México, 820 p.p.

3.- Normas y Principios de Auditoría, “NIAS”

El Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, cuya sigla en inglés es IAPC (International Auditing Practices Committee) y es aprobado por la IFAC, tiene como principales objetivos desarrollar y emitir normas internacionales de auditoría aplicables al examen de la información financiera, así como emitir otras normas relacionadas; estas últimas referidas básicamente a los servicios de preparación de estados financieros, a los de revisión limitada y a los relacionados con procedimientos convenidos con los clientes.

Las Normas de Auditoría son los lineamientos básicos que el auditor debe seguir en el cumplimiento de la labor de auditoría se dan a conocer a las diferentes organizaciones profesionales y reparticiones de cada país a fin de su estudio y sugerencias y de que adopten su aplicación en sus jurisdicciones. A la fecha están en vigencia las siguientes normas internacionales de auditoría:

ESTRUCTURA

- NIA 1. Objetivo y alcance de la auditoría de estados financieros.
- NIA 2. Carta compromiso de auditoría.
- NIA 3. Principios básicos que rige una auditoría.
- NIA 4. Planeamiento.
- NIA 5. Utilización del trabajo de otro auditor.
- NIA 6. Estudio y evaluación del sistema contable y los correspondientes controles internos, en relación con la auditoría.
- NIA 7. Control de la calidad del trabajo de auditoría.
- NIA 8. Evidencia de auditoría.
- NIA 9. Documentación.
- NIA 10. Utilización del trabajo de un auditor interno.
- NIA 11. Fraude y error.
- NIA 12. Procedimientos analíticos.
- NIA 13. El Dictamen del auditor sobre los estados financieros.
- NIA 14. Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.
- NIA 15. Auditoría en un ambiente PED (procesamiento electrónico de datos).
- NIA 16. Técnicas de auditoría con ayuda del computador.
- NIA 17. Entidades vinculadas.
- NIA 18. Utilización del trabajo de un experto.
- NIA 19. Muestreo de auditoría.
- NIA 20. Los efectos del ambiente PED en el estudio y evaluación del sistema de contabilidad y los correspondientes controles internos.
- NIA 21. Fecha del dictamen del auditor. Hechos posteriores a la fecha del balance general: Descubrimientos de hechos después de la emisión de los estados financieros.
- NIA 22. Manifestación de la gerencia.
- NIA 23. Empresa en marcha.
- NIA 24. Dictamen del auditor con fines especiales.
- NIA 25. Materialidad y riesgo de auditoría.
- NIA 26. Auditoría de estimados contables.
- NIA 27. Examen de información financiera preelaborada.
- NIA 28. Compromiso de primera auditoría. Saldos de apertura.
- NIA 29. Evaluación del riesgo inherente y del riesgo de control y su impacto en los⁵ procedimientos sustantivos.

⁵ www.imcp.org.mx

4.- Las Norma de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS)

Son los principios fundamentales de auditoría a los que deben enmarcarse su desempeño los auditores durante el proceso de la auditoría. El cumplimiento de estas normas garantiza la calidad del trabajo profesional del auditor.

Las NAGAS, tiene su origen en los Boletines (Statement on Auditing Estándar – SAS) emitidos por el Comité de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos de los Estados Unidos de Norteamérica en el año 1948. En la actualidad las NAGAS, que aun se consideran de gran relevancia e influencia son 10, las mismas que constituyen los (10) diez mandamientos para el auditor y son:

- Normas Generales o Personales
- Entrenamiento y capacidad profesional
- Independencia
- Cuidado o esmero profesional.
- Normas de Ejecución del Trabajo
- Planeamiento y Supervisión
- Estudio y Evaluación del Control Interno
- Evidencia Suficiente y Competente
- Normas de Preparación del Informe
- Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- Consistencia
- Revelación Suficiente
- Opinión del Auditor

Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como Auditor. Se requiere entonces objetividad imparcial en su actuación profesional. Si bien es cierto, la independencia de criterio es una actitud mental, el auditor no solamente debe "serlo", sino también "parecerlo", es decir, cuidar, su imagen ante los usuarios de su informe, que no solamente es el cliente que lo contrató sino también los demás interesados (bancos, proveedores, trabajadores, estado, pueblo, etc.).

Aspectos generales de la normatividad básica de la Auditoría

Todas y cada una de las normas anteriormente mencionadas fueron creadas para cumplir con objetivos dentro de un entorno contable, ya sea individual, empresarial y hasta gubernamental, lo que es importante señalar en este punto, es que todas estas regulaciones tienen un objetivo en común, que es el de controlar el trabajo de los profesionales que manejan e interpretan la información financiera, en la especialidad de contabilidad y auditoría, es por este motivo que todas estas normatividades tienen que cumplir con las características de delimitar el comportamiento y el trabajo de estos profesionales, las cuales son las siguientes:

Cuidado O Esmero Profesional

"Debe ejercerse el esmero profesional en la ejecución de la auditoría y en la preparación del dictamen".

El cuidado profesional, es aplicable para todas las profesiones, ya que cualquier servicio que se proporcione al público debe hacerse con toda la diligencia del caso, lo contrario es la negligencia, que es sancionable. Un profesional puede ser muy capaz, pero pierde totalmente su valor cuando actúa negligentemente. El esmero profesional del auditor, no solamente se aplica en el trabajo de campo y

elaboración del informe, sino en todas las fases del proceso de la auditoría, es decir, también en el planeamiento o planeamiento estratégico cuidando la materialidad y riesgo. Por consiguiente, el auditor siempre tendrá como propósito hacer las cosas bien, con toda integridad y responsabilidad en su desempeño, estableciendo una oportuna y adecuada supervisión a todo el proceso de la auditoría.

Planeación Y Supervisión

"La auditoría debe ser planificada apropiadamente y el trabajo de los asistentes del auditor, si los hay, debe ser debidamente supervisado".

Por la gran importancia que se le ha dado a la planeación en los últimos años a nivel nacional e internacional, hoy se concibe al planeamiento estratégico como todo un proceso de trabajo al que se pone mucho énfasis, utilizando el enfoque de "arriba hacia abajo", es decir, no deberá iniciarse revisando transacciones y saldos individuales, sino tomando conocimiento y analizando las características del negocio, la organización, financiamiento, sistemas de producción, funciones de las áreas básicas y problemas importantes, cuyo efectos económicos podrían repercutir en forma importante sobre los estados financieros materia de nuestro examen.

Estudio Y Evaluación Del Control Interno

"Debe estudiarse y evaluarse apropiadamente la estructura del control interno (de la empresa cuyos estados financieros se encuentra sujetos a auditoría) como base para establecer el grado de confianza que merece, y consecuentemente, para determinar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría".

El estudio del control interno constituye la base para confiar o no en los registros contables y así poder determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos o pruebas de auditoría. En la actualidad, se ha puesto mucho énfasis en los controles internos y su estudio y evaluación conlleva a todo un proceso que comienza con una comprensión, continúa con una evaluación preliminar, pruebas de cumplimiento, reevaluación de los controles, arribándose finalmente – de acuerdo a los resultados de su evaluación – a limitar o ampliar las pruebas sustantivas.

Evidencia Suficiente Y Competente

"Debe obtenerse evidencia competente y suficiente, mediante la inspección, observación, indagación y confirmación para proveer una base razonable que permita la expresión de una opinión sobre los estados financieros sujetos a la auditoría"

La evidencia es un conjunto de hechos comprobados, suficientes, competentes y pertinentes para sustentar una conclusión. La evidencia será suficiente, cuando los resultados de una o varias pruebas aseguran la certeza moral de que los hechos a probar, o los criterios cuya corrección se está juzgando han quedado razonablemente comprobados. Los auditores también obtenemos la evidencia suficiente a través de la certeza absoluta, pero mayormente con la certeza moral.

La evidencia, es competente, cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que tienen real importancia, en relación al asunto examinado. Entre las clases de evidencia que obtiene el auditor tenemos:

- Evidencia sobre el control interno y el sistema de contabilidad, porque ambos influyen en los saldos de los estados financieros.
- Evidencia física
- Evidencia documentaria (originada dentro y fuera de la entidad)

- Libros diarios y mayores (incluye los registros procesados por computadora)
- Análisis global
- Cálculos independientes (computación o cálculo)
- Evidencia circunstancial
- Acontecimientos o hechos posteriores.
- Normas De Preparación Del Informe

Estas normas regulan la última fase del proceso de auditoría, es decir la elaboración del informe, para lo cual, el auditor habrá acumulado en grado suficiente las evidencias, debidamente respaldada en sus papeles de trabajo. Por tal motivo, este grupo de normas exige que el informe exponga de qué forma se presentan los estados financieros y el grado de responsabilidad que asume el auditor.

Aplicación De Principios De Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)

Los principios de contabilidad generalmente aceptados eran las reglas generales, adoptadas como guías y como fundamento en lo relacionado a la contabilidad, aprobadas como buenas y prevalecientes, o también podríamos conceptualizarlos como leyes o verdades fundamentales aprobadas por la profesión contable.

Sin embargo, merece aclarar que los PCGA, no eran principios de naturaleza sino reglas de comportamiento profesional, por lo que nos eran inmutables y necesitaban adecuarse para satisfacer las circunstancias cambiantes de las entidades. Los PCGA, garantizaban la razonabilidad de la información expresada a través de los Estados Financieros.

Opinión Del Auditor

"El dictamen debe contener la expresión de una opinión sobre los estados financieros tomados en su integridad, o la aseveración de que no puede expresarse una opinión. En este último caso, deben indicarse las razones que lo impiden. En todos los casos, en que el nombre de un auditor esté asociado con estados financieros el dictamen debe contener una indicación clara de la naturaleza de la auditoría, y el grado de responsabilidad que está tomando".⁶

Recordemos que el propósito principal de la auditoría a estados financieros es la de emitir una opinión sobre si éstos presentan o no razonablemente la situación financiera y resultados de operaciones, pero puede presentarse el caso de que a pesar de todos los esfuerzos realizados por el auditor, se ha visto imposibilitado de formarse una opinión, entonces se verá obligado a abstenerse de opinar. Por consiguiente el auditor tiene las siguientes alternativas de opinión para su dictamen si se basa en los lineamientos anteriormente mencionados.

- Opinión limpia o sin salvedades
- Opinión con salvedades o calificada
- Opinión adversa o negativa
- Abstención de opinar

1.1.2 Responsabilidad social entre contadores y auditores

Sigamos imaginando que nos encontramos en el año de 1999, y preguntémosnos que era lo que sucedía con los profesionales que tenían en sus manos la responsabilidad de manejar la información financiera, así como de los profesionales que se encargaban de revisar ese trabajo, sin dejar de lado a las personas que contrataban a ambos para cumplir con sus propósitos. Hasta que punto podemos considerar que existía complicidad entre unos y otros, si es que es lo que queremos considerar.

⁶ INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, México, 2002, 800pp.

Anteriormente se hizo mención de las prácticas comunes consideradas como poco éticas, pero llevadas a cabo, por el simple hecho de ser lo que se venía haciendo desde hace tiempo como una costumbre, prácticas que los auditores tenían que llevar a cabo con tal de no perder a un cliente, sin importar si su reputación estaba en juego o no.

Para ejemplificar de mejor forma lo que quiero dar a conocer pensemos en el siguiente caso; el despacho Pérez S.C es contratado por la empresa Joker, S.A de C.V para auditar sus estados financieros al cierre del año. Recordemos que en esta época en la que estamos imaginando que estamos no existe la regulación Sarbanes, así cuando los auditores se presentan en la empresa para trabajar; lo que sucede es lo siguiente:

1. Lo primero que los auditores hacen como parte de su trabajo es establecer un plan de trabajo, pero primero necesitan conocer a la entidad, por lo que preguntan a ciertos miembros gerenciales sobre sus labores, documentan esta información como un resumen por si alguien les pregunta a que se dedica la empresa
2. Se establece un plan de trabajo, seleccionando las partidas a revisar, las cuales se eligen por su importancia monetaria o por el hecho de que la entidad así lo requirió
3. Se entabla una conversación con la gerencia planteando los puntos a revisar y las fechas de entrega.
4. Durante el proceso de la auditoria, la entidad da obsequios a los auditores, estos consisten en mercancía propia de la empresa, comidas, canastas de regalos y hasta en ciertos casos muebles, todo como una muestra de amabilidad de la empresa hacia los auditores.
5. También durante el proceso de la auditoria, la entidad solicita a los auditores una "opinión" o diversas "opiniones" con respecto a la forma de valorar y presentar la información financiera, solicita ayuda con la elaboración de papeles de trabajo como es el calculo del B-10 o la valuación de los inventarios, los auditores aceptan como forma de agradecimiento por la amabilidad de la compañía.
6. A pesar de que los auditores observan como es que cualquier persona tiene acceso en el sistema para poder modificar la información del sistema con respecto a la información financiera, no se preocupan pues cada movimiento esta debidamente justificado y cuadra matemáticamente, así como cumple con respecto a los principios de la contaduría.
7. Un integrante del grupo de auditoria externa se hace muy "amigo" del contador general por lo que cada que encuentra una partida extraña la justifica, con la idea de que es lo mas probable que haya hecho la empresa, o simplemente la deja pasar
8. Al finalizar la auditoria, los auditores, que ya son muy apegados a la entidad, se llevan muy bien con el personal que ahí labora y aunque diversas partidas dentro de sus estados financieros no son explicadas, los auditores pasan por alto o ajustan estas cuentas para que el dictamen se presente "limpio", ya que han sido advertidos por parte de la administración que un dictamen con salvedades o negativo representaría el cambio de auditores, el trabajo escasea, por lo que los auditores presentan a las autoridades un dictamen excelente de la compañía, el cual cumple con los principios básicos de la contaduría en cuanto a la presentación, revelación, negocio en marcha, oportunidad, etc.
9. Llega la fecha de entrega del dictamen hacia las autoridades, los auditores entregan los estados financieros de la entidad, asi como los papeles soporte de su opinión, y aseguran que la empresa a la fecha de terminación de l ejercicio se encuentra operando adecuadamente y que las cifras presentadas en sus estados financieros son correctas. Como es de esperarse los auditores son recontractados por la empresa para el periodo siguiente.

El caso mostrado anteriormente es en si un ejemplo muy exagerado de las practicas contables de hace unos cuantos años, pero no se puede negar que al menos uno de los puntos señalados se presentaba en cualquier auditoria. No eran fraudes, no se estaba alterando la información, todo se presentaba conforme a los lineamientos estándar nacionales e internacionales, las cifras financieras

cumplían con los requisitos mínimos establecidos, el punto que estaba fallando se encontraba en la poca independencia por parte de los auditores externos hacia con la empresa, por miedo a ser reemplazados.

Hemos establecido que la carrera de contaduría, es considerada en el ambiente financiero como la mas seria, responsable y ética, los profesionales que en ella laboran son personas muy preparadas en el ámbito, pues son las personas que dan a la carrera su imagen. Con todo esto la pregunta sigue presente, si el perfil de un contador/auditor es tan serio, estricto y formal, ¿Por qué estos profesionales se prestan a prácticas corruptas como se planteo en el caso anterior? ¿Por qué, olvidan todo lo inculcado y aprendido con tal de no perder a un cliente?

La responsabilidad, entre los profesionales encargados del manejo de la información financiera consiste, en este caso, por parte de los contadores de la entidad, en proporcionar la información financiera cuadrada, pago de impuestos, aclaración de dudas (solo las que se pudieran aclarar), llenado de declaración anual, presentación de impuestos, etc. Por parte de los auditores, revisar que las cifras cuadren dentro de los estados financieros, que los egresos e ingresos se puedan justificar, que los papeles de trabajo crucen contra los estados financieros, que se hayan pagado correctamente los impuestos, que la información financiera se este presentando conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, conforme a las NICs y conforme a los requerimientos de la autoridad fiscal.

¿Qué clase de ética es la que manejaban en ese entonces los profesionales de la materia? Antes que nada hay que definir lo que entendemos por ética profesional. La ética profesional, es la actitud que tomamos ante terceros con respecto a nuestro trabajo, el valor que le damos a nuestra acciones teniendo en cuenta las consecuencias que conllevan estas, basados en los principios que tenemos como personas y como profesionales.

Desde pequeños se nos enseña la forma en la que debemos comportarnos, y dependiendo del ambiente en el que nos desarrollemos, los valores inculcados por nuestros padres, parientes, gente que nos rodea, influyen en nuestro carácter, actitud y decisiones; en la escuela se nos inculcan nuevas normas de comportamiento y de acuerdo a nuestras bases las retomamos o adecuamos a nuestra forma de ser. La carrera de contaduría, se distingue por su seriedad, característica que le fue otorgada por todos los profesionales que se mueven en ella, la rectitud, formalidad, amabilidad y respeto son la imagen que viene a la mente de todas las personas que hacen referencia a un contador o auditor. Es nuestro deber como profesionales del área seguir manteniendo esta imagen como forma de mantener el respeto de la gente hacia nuestra profesión, por eso una vez que hemos decidido estudiar y practicar la carrera de contaduría, debemos poner en practica todos aquellos valores inculcados desde pequeños que nos hacen actuar de forma adecuada como representantes dignos de nuestro trabajo.

Ahora bien, como es que un profesional contable sabe como debe comportarse, no es suficiente el solo vestir de traje, o el de nunca hablar para parecer muy serio, durante nuestros estudios, se nos inculca un código de ética, el cual es nuestro deber poner en practica a diario, en el trabajo y en cualquier lugar en donde queramos ser reconocidos como profesionales contables.

Un rasgo distintivo de los profesionistas es su aceptación de su responsabilidad al asumirla ante el público. Por lo tanto todas las verdaderas profesiones consideraron esencial la promulgación de códigos de ética y el establecimiento de los medios necesarios para garantizar su observancia. La conducta que los Contadores Públicos deben procurar observar esta expresada en cinco conceptos generales, presentados como principios de ética profesional:

1.-*Independencia, integridad y objetividad* .- El contador publico debe conservar su integridad y su objetividad y, cuando este entregado al ejercicio de su profesión, ser independiente de aquellos a

quienes sirve.

2.-*Normas generales y técnicas* .- El contador publico debe observar las normas generales y técnicas de la profesión y tratar de mejorar constantemente su competencia y la calidad de sus servicios.

3.-*Responsabilidad ante los clientes*.- El contador publico debe ser imparcial y franco con sus clientes y atenderlos lo mejor posible, cuidando sus intereses de manera profesional y de acuerdo con las responsabilidades que asume ante el publico.

4.-*Responsabilidad ante los colegas* .- El contador publico debe conducirse de manera que promueva la cooperación y las buenas relaciones ante los miembros de la profesión.

5.-*Otras responsabilidades y prácticas* .- El contador publico debe conducirse de manera que enaltezca la categoría de la profesión y sus posibilidades de atender al publico.

Los principios de ética que anteceden se presentan como lineamientos generales, a diferencia de las reglas de conducta obligatorias. Aun cuando no constituyen la base para una acción disciplinaria, son el fundamento filosófico en que se basan las reglas de conducta.

A continuación, presento, lo que considero los fragmentos mas relevantes del código de ética profesional para contadores públicos emitido por La Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, A.C. respecto a la relación contador/auditor.

CAPITULO I PROLEGÓMENOS

ARTICULO 1 *La Ética Profesional*.- La ética profesional es un conjunto de normas positivas, promulgadas para los Contadores Públicos o Licenciados en Contaduría, por la Asamblea Constitutiva de la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, A.C., en forma de Código, con objeto de lograr su proceso moral y profesional.

ARTICULO 8 *Realización Moral*.- La realización moral del profesional – fin y razón de su existencia- es el resultado de la correcta selección de valores morales y el cumplimiento de los deberes profesionales inmanentes y sociales, dentro de los cuales están sus deberes para consigo mismo, para con su patria, para con la sociedad a quien presta sus servicios y para con sus colegas.

CAPÍTULO II DEBERES PROFESIONALES INMANENTES

ARTICULO 9 *Vocación*.- Es menester una vocación considerada como una posibilidad individual, libremente elegida y originada en aptitudes innatas, condicionada por las preferencias particulares del propio beneficio, agrado y bien común de participar con éxito en la actividad de la Contaduría, para obtener la realización moral mediante el ejercicio profesional.

ARTICULO 10 *Preparación*.- El profesional debe poseer sólida preparación escolar, no solo de la educación especializada superior que le compete para la obtención de su título, sino de los niveles básicos y medios que le capacitan en el conocimiento de su entorno natural y humano.

ARTICULO 11 *Capacitación Intelectual*.- Adicionalmente a su preparación escolar y profesional básica, debe existir una educación especializada en las novedades e investigaciones de la profesión, inclusive cursos de maestría y doctorado, aunado a una necesidad de obtener experiencia que le permita tener disposición práctica que le habilite para la aplicación de sus conocimientos teóricos.

ARTICULO 12 *Capacitación Moral.*- La capacidad moral que debe poseer el profesional en su trascendencia, su aptitud para abarcar y traspasar su propia esfera profesional en un horizonte más amplio. Para obtenerla debe valer como persona, actuar con dignidad, seriedad y nobleza, lo que incluye la honestidad del trato, el sentido de responsabilidad que le hagan merecedor del aprecio social.

ARTICULO 16 *Disciplina Profesional.*- El profesional debe ser disciplinado. La disciplina se muestra por la conciencia en el trabajo encomendado. En la diligencia en su resolución. En la eficiencia de sus resultados. En la certeza de su opinión. En la lealtad de su proceder. En la fidelidad a quien le contrata.

ARTICULO 18 *Secreto Profesional.*- Debe guardarse el secreto profesional. Es un deber hacia quien le contrata, que mantendrá en lo absoluto, aún después de haber dejado de prestar sus servicios profesionales. Es un derecho ante las autoridades, excepto por disposición legal aplicable, si le es requerido. Llamado a declarar como testigo, debe concurrir a la cita y, con dignidad, negarse a testificar si ello conlleva violación al secreto profesional o le expongan a ello. La obligación de guardar el secreto profesional abarca la información financiera conocida por el profesional por testimonios de terceros o en forma confidencial. Se entiende violación al secreto profesional la comunicación de información financiera, no pública, perteneciente a empresas particulares o estatales, a colegas extranjeros, aún cuando exista corresponsalía o dependencia a través de despachos o asociaciones profesionales comunes.

ARTICULO 20 *Sentido Social de los Honorarios Profesionales.*- El lucro no constituye el fin u objeto principal del ejercicio profesional. Al estimar sus retribuciones, el profesional debe considerar los factores de esfuerzo requerido, el tiempo empleado, la dificultad del problema, la experiencia necesaria, el costo de la utilización de la organización empleada en el trabajo y la capacidad económica de quienes requieren sus servicios.

No deben aceptar retribuciones que lesionen su dignidad o la de la profesión. Siempre debe tener presente -además- el servicio social que debe a su patria en justa correspondencia por el esfuerzo popular desarrollado en su educación, por lo que debe hacer concesiones especiales en servicios profesionales prestados a organismos o entes no lucrativos o de marcada utilidad social a los que deberá -inclusive- ofrecer sus servicios gratuitos si la capacidad económica personal o de su organización lo permiten.

ARTICULO 22 *Fraternidad Profesional.*- Entre colegas, sin distinción de la agrupación profesional a la que pertenezcan, debe haber fraternidad y respeto recíprocos. Deben evitarse los juicios temerarios, las injurias y los celos profesionales. Las diferencias profesionales, ideológicas, políticas, técnicas o de cualquier naturaleza, deben dirimirse institucionalmente. La obtención de la unidad colegiada de todos los colegas es una meta prioritaria necesaria para el cabal cumplimiento de la responsabilidad social de la profesión en la obtención del bien común.

ARTICULO 23 *Independencia Mental.*- La independencia mental es una característica inherente a la calidad profesional de quien la ejerce. En tal tesitura, se considera que todos los profesionales son independientes para ejercer la esencia de la profesión: la opinión y la responsabilización de la información financiera. El profesional no debe admitir jamás que la independencia económica - relativa en todo caso- o bien, la dependencia influyan en la esencia de su actividad profesional y pudieran afectar su recto criterio y opinión, calidad a la que está obligado, sin ninguna taxativa y con toda la responsabilidad concomitante.

Deberá -sin embargo- señalar con absoluta claridad, junto al nombre y firma que avalen la información financiera. La relación que guarda con la empresa cuya información financiera proporciona, ya sea como asesor o auditor externo o como miembro interno de la misma en el

ejercicio de un puesto en la organización, característica que debe identificar expresamente. Corresponde a la Federación Nacional de la Asociación Mexicana de Colegios de Contadores Públicos, A.C. a través de cuadernos profesionales u otros procedimientos que juzgue pertinentes señalar, la modalidad con la que el profesional expresará, en cada caso su opinión y a la que se ajustará obligatoriamente. Asimismo, institucional es la necesidad, de difundir estas características técnicas entre los posibles contratantes del profesional, los usuarios de la información financiera que proporciona y la sociedad en general.

ARTICULO 24 *Responsabilidad Profesional Objetiva.*- El profesional es responsable de su opinión sobre la información financiera que proporcione siempre que exista su firma autógrafa al pie del texto. Esta responsabilidad incluye la reparación de los daños y perjuicios que resultaren por su negligencia, error o incompetencia, siempre que hayan sido probados judicialmente y habiendo el profesional tenido la ocasión de defensa.

ARTICULO 25 *Responsabilidad Profesional Subjetiva.*- El profesional no puede renunciar -sin causa justificada que en su caso calificará la Junta de Honor de la Asociación o Colegio al que pertenezca- a la prestación de sus servicios profesionales. Son causas de rescisión de servicios profesionales la falta total de retribución, la afectación de su dignidad u honor profesionales o las faltas a la moral social o al bien común, si el cumplimiento del servicio lo implica. En ningún caso, la falta de pago parcial de honorarios imputable al contratante de sus servicios, es causa de condicionar la entrega de su trabajo. Sin embargo, puede solicitar la ayuda institucional del Colegio Profesional o Asociación al que pertenezca, para lograr el cobro pendiente.

ARTICULO 26 *Responsabilidad Profesional Social.*-El hecho de que el bien común requiera que la profesión satisfaga necesidades sociales implica para el profesional una responsabilidad social que le obliga a cumplir eficientemente con su labor. Debe tener presente que su calidad profesional le hace miembro minoritario, casi de élite, en la sociedad que lo rodea y por ende, que de su actuación prístina depende el progreso moral y material del país.

CAPITULO III

DEBERES PROFESIONALES SOCIALES

DEBERES PROFESIONALES CON SUS CLIENTES

ARTICULO 32 *La Asesoría Externa.*- Se considera que el profesional presta sus servicios como asesor externo, cuando los hace a través de contratos de prestación de servicios y cuenta con el apoyo de una organización profesional propia, ajena a sus clientes. Dichos servicios de información financiera comprenden, entre otros, las actividades de auditoría externa, asesoría financiera, fiscal, contable o de organización de empresas, etc.

ARTICULO 33 *Relaciones con quienes utilizan sus servicios.*- Las relaciones del profesional con su cliente deben ser personales y directas, por lo que sus servicios no dependerán de un intermediario y, en el contrato de prestación de servicios que al efecto se formule, se especificará el responsable de la opinión y firma profesionales.

ARTICULO 35 *Formación de Clientela .-* Para una formación ética de clientela, el profesional debe cimentar una reputación de capacidad profesional y honradez. Debe comprender que la amistad y el parentesco son fuentes de trabajo, pero que jamás deberá abusar de la primera para que se quite trabajo a otros colegas en los cuales su opinión pudiera ser sospechosa por la íntima relación que le ligue con su cliente. Se considera que el parentesco carnal o político hasta el tercer grado en línea colateral y en cualquiera línea vertical, son impedimentos para la emisión de opiniones profesionales moralmente éticas. Las relaciones políticas y de amistad deberán ser cuidadas con igual celo, procurando el profesional conservar la dignidad y el respeto propios, considerando que su opinión profesional puede ser puesta en tela de juicio por terceros.

ARTICULO 36 *Lealtad al Cliente.*- Cuando un cliente solicite los servicios de un profesional y éste se encontrara sujeto a influencias que pudieran resultar conflictivas a los intereses de dicho cliente, lo deberá revelar a éste, para que, si aún asiste en su solicitud de servicios, lo haga con pleno conocimiento de esas circunstancias. Es indebido servir profesionalmente a clientes que tengan intereses en conflictos, excepto cuando las partes lo autoricen en forma expresa después de conocer, plena y ampliamente, las circunstancias del caso.

ARTICULO 37 *Honorarios.*- El profesional debe evitar toda controversia con el cliente acerca de sus honorarios, hasta donde esto sea compatible con su dignidad profesional y con su derecho a una adecuada retribución por sus servicios. Antes de recurrir a demandar judicialmente a su cliente debe someterse al arbitraje de la junta de Honor de su Colegio Profesional.

ARTICULO 39 *Concurso entre Colegas.*- No es objetable el concurso entre profesionales para la prestación de servicios profesionales:

- a) Cuando, el posible cliente solicite a varios colegas su cotización de honorarios.
- b) Cuando, la competencia de honorarios se haga sobre bases dignas y en su intento de obtener trabajo los profesionales no violen los estatutos de este código.
- c) Cuando desconozcan que están en competencia.
- d) Cuando, conociéndola, soliciten la intervención de la Junta de Honor para evitar las faltas al decoro y a la dignidad profesionales.

ARTICULO 41 *Sustitución de un Colega.*- El profesional se abstendrá de prestar sus servicios en un mismo asunto que ya esté siendo atendido por otro colega sin dar aviso a éste, salvo en el caso de renuncia expresa del mismo. Cuando se acepte su intervención, se hará constar por escrito. En cualquier caso se tiene la obligación de asegurar que los honorarios del colega sustituido, serán cubiertos.

ARTICULO 42 *Participación de Honorarios.*- Solamente está permitida la participación de honorarios entre colegas profesionales cuando se base en la colaboración y el previo acuerdo para la prestación de los servicios. La responsabilidad, sin embargo, será integra para cada participante.

ARTICULO 44 *Opinión Profesional.*- El profesional deberá cuidar que su opinión se emita de acuerdo con los conceptos que este Código le marca en relación a su campo de actividades. Deberá emitirla, así mismo en estricto apego a las normas y procedimientos que la Federación Nacional de la Asociación de Colegios de Contadores Públicos, dicte en forma oficial, a través de los cuadernos profesionales u otros medios que considere oportunos, y se abstendrá de emitir opinión profesional cuando no disponga de los elementos necesarios para su emisión, indicado - por escrito- las causas que motivaron su decisión.⁷

No es mi objetivo colocar en este apartado todo el código de ética del contador, lo que quiero mostrar en este apartado son los artículos mas importantes que debe seguir un contador y un auditor en cuanto a su comportamiento personal cuando lleva a acabo su trabajo; he marcado los que son de importancia tal, que no solo se mencionan en el código de ética del Colegio de Contadores mexicano, si no que también son retomados por todos los códigos de ética a nivel internacional, denotando que a este mismo nivel todos los profesionales de la materia, en todo el mundo, consideran estos aspectos como los mas adecuados para la conducta del contador.

¿Que fue lo que sucedió? ¿Acaso este código o el que aplicaba en Estados Unidos no era en esencia el mismo? ¿No se utilizo?. No pretendo defender a nadie, mucho menos acusar, pero lo que sucedió es que

⁷ Colegio de Contadores Públicos de México. Código de Ética Profesional, México 2007, 28 PP.

se perdió el límite entre las facultades, derechos y obligaciones entre los contadores de las empresas y los auditores que los examinaban, me refiero a que, las prácticas de auditoría y asesoría conjunta eran comunes, no eran mal vistas, nunca se pensó que la falta de independencia y la falta de aplicación más adecuada del código de ética desembocara en una crisis tal que viniera a cambiar la forma de ver a la contaduría y los profesionales que la representaban.

Cada día son más las empresas que adoptan un código de conducta (o código de ética). Algunas porque se los exige la Ley Sarbanes-Oxley, otras por ser un requisito para las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV), y otras más, que sin cotizar en el mercado bursátil, han visto una mejor práctica en implantar un sistema de gobierno corporativo, lo cual implica definir su propio código de conducta. Algunas organizaciones han adoptado este código por ser una de las principales herramientas para implementar las buenas prácticas de Responsabilidad Social Empresarial (RSE) y, en menor número de casos, porque el cliente se lo está requiriendo a sus proveedores.

Para que un Código de Conducta realmente funcione como una herramienta de RSC y que a su vez apoye la competitividad de la organización, es importante cuidar que dicho código incluya el compromiso global de su organización. Es decir, debe señalar cuál es el valor agregado que estamos dispuestos a entregar a cada uno de nuestros grupos de interés o stakeholders, como son: colaboradores o empleados, proveedores, clientes, inversionistas, autoridades, competidores, comunidad y organizaciones no gubernamentales (ONGs), además del compromiso con el cuidado y preservación del medioambiente.

En resumen, la responsabilidad entre contadores y auditores en cuanto a la información financiera que se registra y la que se audita, es conjunta, y ya que ambas partes son, por así decirlo, hermanos deben de apoyarse, así el contador debe trabajar bajo los estatutos estándares establecidos para la profesión, proporcionando todas las bases que avalen su trabajo, y el auditor tiene la responsabilidad de revisar objetivamente esa información no guiándose por fraternidades ni conceptos subjetivos, para con esto dar su opinión en base a las pruebas sobre el trabajo de sus colegas, buscando entre ambos que se presente verazmente la información financiera.

Al parecer desde que se creó la rama de la auditoría externa como forma de supervisión dentro de las entidades, contadores de las empresas ven a los auditores externos como una molestia que solo les van a decir lo que ya saben hacer, o como un mal necesario para la entidad, así como aquellos molestos que solo quitan el tiempo y vienen a criticar el trabajo del contador, parece increíble pero hasta la fecha se sigue teniendo esta rivalidad entre contadores y auditores, por lo que se hace necesario mencionar que no se trata de ser enemigos unos de otros, pero tampoco ser cómplices, se trata de trabajar conjuntamente como representantes de una misma carrera, basados en los estatutos establecidos (normas, principios básicos, leyes, reglamentos, códigos de ética) y los no escritos (principios y valores) que nos representan como representantes profesionales del área.

1.1.3 ¿Fraude, contabilidad creativa o forma de trabajo común?

Últimamente se han venido utilizando mucho los conceptos de fraude y de contabilidad creativa como si se tratara de lo mismo, claro que hemos escuchado que las empresas utilizan a la contabilidad creativa como forma de fraude, ósea que se inventaron movimientos contables nunca antes vistos para justificar partidas y/o acciones empresariales y así encubrir un manejo poco adecuado de los recursos, pero al hablar de estos conceptos, ¿enserio nos referimos a lo mismo? ¿Fue una forma contabilidad creativa lo que suscitó como consecuencia una serie de fraudes casi al mismo tiempo?, puede ser, pero eso lo trataremos más adelante. Por lo pronto es necesario conocer la diferencia entre la contabilidad creativa, que no necesariamente es una práctica fraudulenta, y el fraude que lamentablemente se sigue presentando en detrimento de la economía empresarial.

Hay que conocer la diferencia, si es que la hay entre ambos conceptos para entender el uso de cada

uno en las entidades, así pues, presento presenta la definición, clasificación, uso y ejemplo de cada uno.

Contabilidad creativa

Independientemente de su definición, la contabilidad creativa es empleada por una empresa para presentar una estabilidad financiera y operacional que transmita confianza y le permita cuidar su imagen ante el público inversionista, captando nuevos capitales, manteniendo los existentes o cumpliendo con las expectativas financieras del mercado.

Ahora bien, ¿como puede detectarse la contabilidad creativa?, ¿cuales son algunas de las señales de alerta de que los ejecutivos de una empresa la están empleando para alcanzar sus metas y objetivos?

La contabilidad creativa consiste fundamentalmente en aprovechar los vacíos de la normativa legal en cuanto a las diferentes posibilidades de elección con el propósito de transformar la información contable que se presentan en los estados financieros de las empresas.

Este término se utiliza para describir el proceso mediante el cual los contadores y asesores utilizan sus conocimientos sobre las normas contables para "maquillar" las cifras reflejadas en la contabilidad de la empresa, sin dejar de cumplir los principios de contabilidad. De esta manera, según se apliquen los criterios u otros aspectos de la contabilidad, los resultados pueden variar y ser más favorables para las organizaciones.

En los últimos tiempos y como consecuencia de la crisis financiera que ha afectado a grandes compañías de ámbito internacional, la contabilidad creativa ha cobrado especial relevancia, poniendo en duda los datos que se presentan, así como la credibilidad de los auditores y asesores.

En ocasiones, las empresas deben realizar sus registros contables de forma objetiva, pero la legislación contable tiene ciertos vacíos o ambigüedades que se presentan al momento de contabilizar determinados aspectos. Además existen muchos puntos de la contabilidad entre los que se puede elegir u otros tantos que requieren hacer provisiones sobre el futuro, pudiendo ser optimistas o pesimistas. Esto por no hablar del deseo de muchas empresas por manipular los datos.

Por tanto, la contabilidad, tal y como está regulada actualmente, no refleja ni informa sobre la realidad, sino que "sólo sigue las normas", dando lugar a unas cuentas anuales transformadas en las compañías. Esto se debe al predominio de una visión legalista a la hora de elaborar la contabilidad de las empresas, es decir, se prepara aplicando las normas, independientemente de cuál sea la realidad.

Otra serie de razones para utilizar en la contabilidad creativa, aplicable a todo tipo de empresas, surge porque estas se hallan sujetas a diferentes tipos de derechos y obligaciones contractuales, basados en los importes reflejados en los estados financieros; por ejemplo:

Algunas empresas, como las de servicios públicos de electricidad y aseo urbano, por ejemplo, están sujetas a la autoridad de un organismo público regulador que establece las tarifas máximas que pueden cobrar. Si estas empresas reflejan altos beneficios, el ente supervisor responderá manteniendo o congelando las tarifas. Por tanto, estas empresas están interesadas en la elección de métodos contables que tiendan a reducir el beneficio contable.

Investigadores especializados han realizado una recopilación de las transacciones más comunes que se pueden encontrar registrados en los libros de la empresa manejados con los criterios de la contabilidad creativa. Algunas de estas transacciones son:

Aumento o reducción de gastos: La normativa contable facilita un margen de maniobra en relación con la cuantificación en un determinado período de ciertos gastos o ingreso, como es el caso de las amortizaciones, de la depreciación o de la activación de ciertos gastos como por ejemplo los gastos de investigación y desarrollo.

Aumento o reducción de ingresos: En algunos casos se puede retrasar el reconocimiento de los ingresos, en virtud de principios tales como el de la prudencia o el de la correlación de los ingresos y gastos.

Aumento o reducción de activos: Los inventarios pueden valorarse según diversos métodos (FIFO, LIFO Promedio Ponderado entre otros) con lo que la cantidad total puede diferir con los correspondientes efectos en los costos de ventas y el resultado. Estas modificaciones afectarán la relación entre los activos circulantes y los pasivos a corto plazo, influenciando directamente el índice de liquidez.

Aumento o reducción de las reversas: Las modificaciones en los ingresos o en los gastos, como se ha expresado anteriormente, afectan los beneficios o pérdidas y por tanto las reservas. De esta forma, se altera la proporción entre deuda y fondos propios con los correspondiente efectos en indicadores tales como el endeudamiento o apalancamiento financiero.

Aumento o reducción de deudas: En relación con ciertas partidas, la normativa contable permite la elección entre diversas posibilidades. Por ejemplo, en Europa para los fondos de pensiones existe la posibilidad de regularizar la deuda existente en un período que oscila, para la mayoría de las empresas entre 7 y 15 años. Por tanto, si una empresa le interesa aumentar su beneficio, por ejemplo, retrasará tanto como esté permitido la regularización total de la deuda existente en concepto de planes de pensiones.

Reclasificación de activos o pasivos: En otros casos puede existir un cierto margen a la hora de determinar si un concepto se incluye en un rubro o en otro.

Presentación de la información: otra posibilidad para la contabilidad creativa la proporcionan los criterios utilizados para la presentación de la información, la cual de acuerdo al "maquillaje" utilizado puede formar una opinión contraria a la realidad o de acuerdo a los intereses de la empresa.

Existen diversas técnicas para la aplicación de la contabilidad creativa, es la misma situación que se presenta si se quisieran pagar pocos impuestos dentro de la legalidad. Por tanto, una empresa que desee modificar sus resultados buscará en la normativa contable aquellas partes que no estén reguladas, tengan un tratamiento alternativo o sean temas en los que podamos ser optimistas o pesimistas a la hora de realizar unas previsiones de futuro.

Fraude

Es cualquier hecho acompañado de irregularidades y actos ilegales caracterizados por ser *intencionales*. Puede perpetrarse en beneficio o detrimento de la organización, ya sea por personas internas o externas. A su vez se clasifican en fraudes relacionados con información financiera y fraudes provenientes del robo de activos.

Tipos de fraude

Fraude en beneficio de la organización.- Produce una UTILIDAD en beneficio de la organización explotando ventajas deshonestas o injustas, que pueden causar perjuicio a un externo. Ejemplos de fraudes efectuados en beneficio de la organización:

- Registro intencional impropio o valuación inadecuada de transacciones (activos, pasivos o ingresos)
- Ventas o adquisición de activos ficticios o con valores distorsionados.
- Fraude al fisco. (Planeación fiscal)
- Pagos inadecuados, tales como contribuciones políticas ilegales (corrupción gubernamental) así como a clientes o proveedores.

Fraude en detrimento de la organización.- Generalmente es para el beneficio directo o indirecto de: un empleado, individuo externo u otra organización. Por ejemplo:

- Robo de dinero o propiedad, falsificación de registros contables para cubrir el hecho y hacer más compleja la detección del ilícito.
- Transacciones con externos sin generación de utilidad contable.
- Pagos a empleados por parte de terceros (clientes, proveedores) para la obtención de concesiones⁸

Ahora que sabemos que son y los motivos por los que se llevan a cabo la pregunta de ¿Que hacer para detectar fraudes empresariales? Queda presente, por lo que a continuación presento los pasos que el IMPC menciona para la detección y prevención de fraudes:

1.- Prevención

La prevención de fraudes se describe como las acciones tomadas para desincentivar la perpetración de fraudes y limitar su exposición en caso de que ocurran. ¿Cómo? Promoviendo un control efectivo a un costo razonable, ¿Por qué? La persona que comete el fraude evalúa:

- La oportunidad para llevar a cabo el fraude
- La probabilidad de que el ilícito que cometió permanezca sin descubrirse

2.- Deficiencia de control

Las siguientes deficiencias de control facilitan que se cometa algún ilícito dentro de la empresa:

Segregar adecuadamente las funciones correspondientes a las actividades de autorización, custodia, registro y control.

- Los flujos de trabajo deben estructurarse de forma tal que un empleado o actividad independiente, verifique el trabajo de otro.
- Acceso limitado a los activos.
- Falta de conciliación entre los activos existentes y las cantidades registradas.
- No implantar controles debido a falta de personal, o falta de personal apto.
- Acceso sin restricción a computadoras/ aplicaciones informáticas.
- Colusión entre empleados dentro de un proceso sobre el cual se ejerce escaso control

3.- Detección

Consiste en identificar indicadores y evaluarlos con el fin de determinar si un fraude se ha cometido. Poniendo atención a los resultados de los controles establecidos por la Dirección, así como de las pruebas realizadas por los auditores. Identificando debilidades de control que puedan permitir que ocurran fraudes. (Análisis de procesos)

⁸ Ernst & Young "Anticipación al Fraude" Boletín semanal Diciembre 2005

Señales de peligro de fraude

- Alta rotación de personal
- Baja moral de empleados.
- Necesidad extraordinaria de dinero por parte de algún empleado.
- Conciliaciones bancarias sin completar adecuadamente o con partidas pendientes de conciliarse con antigüedad mayor a tres meses.
- Incremento en el número de quejas de clientes.
- Cartera de cuentas por cobrar demasiado antigua.

Indicadores de fraude

Banderas rojas

- Inclínación a ocultar ineficiencias alterando registros.
- Pedir pequeñas cantidades de dinero a compañeros de trabajo.
- Exageradas críticas a otros con el fin de desviar la atención o sospechas.
- Responder a preguntas con explicaciones poco razonables.
- Comprar o adquirir automóviles caros o muebles extravagantes.
- Explicar altos niveles de vida como consecuencia de una herencia.
- Rechazo a tomar vacaciones o rotar de puesto.
- Aceptar constantemente regalos por parte del cliente o proveedor.

Banderas rojas a nivel organización

- Crecimiento de las utilidades rápido y anormal de la empresa con relación a la Industria.
- Crecimiento de ganancias sin el respectivo aumento en el flujo de efectivo.
- Transacciones de final del período que son complejas, inusuales o significativas.
- Deterioro de tendencias de ingresos de la empresa cuando la industria en general mantiene buenos resultados financieros.
- Apertura de cuentas o realización de operaciones en paraísos fiscales sin una razón justificada.

Formas comunes de fraude

- Pérdidas inusuales de producto
- Robar mercancía, herramientas, materia prima y otros artículos.
- Robar pequeñas cantidades de fondos en efectivo y de cajas registradoras.
- Sobrecargar cuentas de gastos.
- Utilizar recibos apócrifos para soportar compras de artículos inexistentes.
- Registrar empleados ficticios en la nómina o incrementar sueldos y horas trabajadas.
- Pagar facturas falsas mismas que pueden ser preparadas en colusión con proveedores
- Fraude perpetrado por la Dirección
- Los Directores / Gerentes pueden estar alterando información con el fin de “cumplir sus metas” y sobrevivir dentro de la Compañía.
- Los indicadores de desempeño pueden ser distorsionados con el fin de obtener mayores bonos o recompensas.
- La necesidad de éxito puede llevar a los directivos al fraude falseando información

- Las utilidades pueden inflarse para obtener beneficios en el mercado de valores.

Investigación de fraude

Recabar la información suficiente acerca de detalles específicos en los cuales se base la sospecha de fraude. Cuando se conducen investigaciones de fraudes los auditores deben:

- Determinar el posible grado de complicidad que pudiera existir para la planeación y perpetración del fraude.
- Diseñar procedimientos a seguir con el fin de identificar a los planeadores/perpetradores del fraude, así como la gravedad y causas del fraude.
- -Señalar las calificaciones y habilidades de los auditores y otros especialistas que se requieran para llevar a cabo la investigación. (Auditores y abogados)

Investigación y reporte de fraude

Una vez que la investigación es concluida:

- -Un borrador de la comunicación final acerca del fraude debe ser enviado a la Dirección y a un asesor legal para su revisión, cuando se pretenda ejercer acción legal.
- -Determinar aquellos controles necesarios para fortalecer o reducir la vulnerabilidad futura.
- -Diseñar pruebas de auditoría y control que ayuden a evidenciar la existencia de fraudes similares en el futuro.
- -Dar seguimiento a las recomendaciones de los especialistas (auditoría forense) para asegurar que se están cumpliendo.

Forma de trabajo común.

¿El fraude y la contabilidad creativa eran y siguen siendo comunes? Por el lado de la contabilidad creativa, es normal que se estén buscando nuevas formas que faciliten el trabajo de los contadores, aprovechando las lagunas en las regulaciones, ejemplo de ello es el uso de programas de computación que registran los asientos contables y emiten los estados financieros sin descuadre en las cifras, pero al hablar de esta práctica nos podemos remontar desde el tiempo que la contabilidad fue creada, ejemplo de esto es que si a un apersona no se le hubiera ocurrido la forma de mantener un control sobre sus propiedades, manteniendo un registro de cuanto tenía, recibía y lo que gastaba, simplemente la contaduría, como tal, con todas sus variantes no hubieran existido. La contabilidad creativa no es un practica “mala” es en si, una buena forma de buscar o mas bien de cumplir con los lineamientos contables con una técnica diferente.

El fraude por otro lado, es completamente lo contrario a cumplir con los lineamientos establecidos por la contaduría para una adecuada presentación de la información financiera, es un vicio que lamentablemente ha existido desde tiempos muy remotos, el hecho de engañar con el propósito de tener beneficio propio buscando dañar a otros es similar a robar. Pero hay que reconocer que los fraudes han sido necesarios para mejorar en las prácticas contables, ¿Por qué? Pues por el simple hecho de que se han creado mas procedimientos de detección y prevención, aun no se erradicar, y tal vez no se logre hacer, pero se ha logrado disminuir el numero de incidencias por este hecho.

No es una forma de trabajo común, trabajar buscando victimas o culpables, no podemos llevar a acabo un buen trabajo contable o de auditoría si solo buscamos el hilo negro, es cierto que por las circunstancias y la experiencia no debemos creer ciegamente en lo que nos dicen, al igual que no debemos desconfiar siempre del trabajo de los demás, pues solo implica un desgaste inútil de tiempo, es recomendable realizar evaluaciones periódicas estratégicas para prevenir y detectar fraudes, de la

misma forma es necesario probar la eficiencia de la contabilidad creativa (si es que esta se lleva dentro de la entidad), esto solamente con objetivos preventivos y detectivos, mas no como práctica común el estar buscando siempre encontrar partidas o hechos fraudulentos.

1.1.4 Casos mas renombrados y su afectación, económica, política y social a nivel mundial

Si la forma de manejar la información financiera de las entidades, aparentemente había funcionado tan bien, año tras año, ¿que fue lo que sucedió para generar una regulación tan importante como lo es la Ley Sarbanes Oxley?, ¿qué conjunto de hecho tuvieron que darse para provocar la caída de economías tan sólidas y poderosas como la estadounidense?, ¿que o quienes fueron los culpables? Al respecto en este apartado daré un resumen de los casos mas renombrados de fraudes empresariales, los cuales fueron la causa principal de las grandes caídas económicas mundiales y de las regulaciones al sistema contable

Cabe mencionar que no solo fueron los escándalos contables de estas entidades, ni toda la culpa de los contadores y auditores los que originaron estas caídas, sino que fue un conjunto de hechos como la poca regulación en las inversiones en paraísos fiscales, la intromisión de la política nacional dentro de la iniciativa privada, intereses personales y malos manejos de terceros lo que provoco estas consecuencias. Para explicar a grandes rasgos cada uno de estos factores, nos ubicaremos en el año 2002, el cual es conocido como el año del “destape” por toda la serie de casos que se presentaron justamente en ese año. Lo siguiente es un listado de los grandes “destapes de ese año”:

Paraísos Fiscales

Las Islas Seychelles, es uno de los 74 paraísos fiscales que hay en el mundo, según la ONU, 43 según el gobierno español. Son los lugares en donde se esconde la cuarta parte de la riqueza mundial según datos del FMI. Para nosotros tienen resonancias lejanas, refugio de tesoros de muchísimas personas por demás reconocidas por su riqueza, pero tienen una relación muy directa con nuestra economía. Si todo este dinero pagase impuestos, los ciudadanos dispondríamos de cerca de un billón de dólares anuales para gastos relacionados con nuestro bienestar. Se podrían solucionar de un golpe las necesidades alimentarias y sanitarias de todo el planeta.

Con frecuencia leemos que este deportista o aquel cantante, se han ido a residir a Suiza o a Montecarlo, lo que resulta bastante impopular. Sin embargo el monto de los impuestos evadidos por un grupo reducido es muy pequeño en comparación con las cantidades que se dejan de ingresar por empresas, industriales o bancos. El truco fundamental consiste en traspasar contablemente las pérdidas de cualquier empresa a países con impuestos, y las ganancias a un Paraíso Fiscal (PF), donde no los hay. De seis a doce billones de dólares suma la cantidad depositada en los PF, según Naciones Unidas.

La organización civil internacional define a los PF como “algunos países, islas o enclaves geográficos con regímenes jurídicos opacos, reglamentaciones fiscales muy laxas que ofrecen exenciones y beneficios muy atractivos para el capital financiero o actividad financiera en general” Las maravillas que un PF ofrece es: Imposición débil o nula para los no residentes, secreto bancario reforzado, secreto profesional blindado, procedimiento de registro simplificado, libertad total de movimiento de capitales internacionales, rapidez de implantación, apoyo de una sólida estructura financiera, estabilidad económica y política, buena imagen de marca y red de acuerdos bilaterales con otros paraísos fiscales y potencias mundiales.

Resulta lamentable comprobar como es corriente que, si a una empresa se le exige el pago de su contribución “social” en forma de salarios justos o impuestos, incluso después de haber recibido subvenciones públicas, dicha empresa chantajea a sindicatos, gobernantes, y opinión pública, con el siniestro argumento de que si se le presiona se marchará a otro país más “competitivo” Solamente Bill

Gates, con su imagen de filántropo bien cultivada, hace perder cada año 500 millones de dólares al fisco estadounidense.

Varias ONG de ámbito internacional han solicitado al mundo y a la ONU medidas, que resultan del todo urgentes:

- Abolición de los paraísos fiscales
- Abolición de la deuda externa
- Creación de un fondo de solidaridad con el tercer mundo mediante la donación del 0,7 %
- Abolición de la amnistía fiscal para las grandes fortunas del mundo Moratoria a la privatización del agua potable

Por desgracia, se sabe de buena mano que los dirigentes nacionales, a nivel mundial, hacen uso personal de estos PF, por que abolirlos, significaría un duro golpe para ellos mismos, así que no es de sorprenderse que las peticiones anteriormente mencionadas, se prometan para futuras elecciones y se olviden durante los mandatos, por lo que tampoco resulta difícil de creer, que la participación de diversa compañías en estos PF sea uno de los motivos de desvío de dinero que conlleva, conlleva y conllevará a mas escándalos fiscales.

Caso ENRON

Enron se constituyó en 1985 por la fusión de las empresas Houston Natural Gas e InterNorth, fusión manejada por Kenneth Lay. presidente de Houston Natural Gas. Originalmente se dedicó a la transmisión y distribución de electricidad y gas a través de los Estados Unidos y al desarrollo, construcción y operación de planta de energía, oleoductos, etc. por todo el mundo.

Enron creció saludablemente en su área original y desarrolló nuevos mercados en comunicaciones, manejo de riesgos y seguros en general. En su momento la revista *Fortune* la designó *la empresa más innovadora de los Estados Unidos* durante cinco años consecutivos, entre 1996 y 2000. Apareció en la lista de los 100 mejores empleadores de dicha revista en 2000, y se le conocía por la opulencia de sus instalaciones entre los ejecutivos de empresas.⁹

En resumen ¿en qué consistió el caso de Enron? Pues todo empezó, cuando aparecieron operaciones que no eran redituables y las pasaron a compañías llamadas entidades con fines específicos, las cuales no se consolidaban en los estados financieros de Enron. Todos los resultados malos, los activos improductivos y el financiamiento que se estuvo dando llegó a estas empresas y no se reflejaron en los estados financieros de Enron. Al darse cuenta del error o mala fe deben consolidar y es cuando dicen, esa compañía que era tan productiva no lo era y estuvo perdiendo mucho dinero.

El Instituto de Contadores Públicos y la Comisión de Normas de Contabilidad Financiera que emite estos principios obligatorios en Estados Unidos revisaron las reglas contables, sobre todo que fueran más rígidas para que se requiera la consolidación en los estados financieros de estas compañías, como en el caso de Enron.

Ernst & Young fue la primer firma en desprenderse del área de consultoría informática, después lo hace KPMG y posteriormente Pricewaterhouse Coopers. Estas acciones seguían discutiéndose cuando sucede lo de Enron y es entonces que se le cuestiona a Andersen, el auditor, su independencia, ya que cobró casi lo mismo por auditoría externa que por otros servicios. Este fue el antecedente para que a partir de esto, los despachos contables decidieron que a los clientes que les

⁹ El Universal. Noviembre 2006 Art. “Nueva Normatividad Contable, ¿Necesaria?”. Erick Fernández Camargo

presten servicios de auditoría no les ofrecerán los de revisión interna.

El caso Enron fue el mayor en una serie de escándalos que afectaron la reputación del mundo corporativo estadounidense. Como resultado directo, el congreso de EEUU aprobó una legislación más estricta, conocida como la Ley Sarbanes-Oxley, que impuso mayores requisitos a la contabilidad empresarial.

La agencia reguladora del sector financiero estadounidense, la Securities Exchange Commission inició una investigación de la empresa y sus resultados. Enron admitió que había inflado las utilidades y pidió protección por bancarrota el 2 de diciembre de ese año. Se descubrió que millones de dólares en deuda habían sido escondidos en una compleja red de transacciones.

Enron era dueña de plantas generadoras de energía, distribuidoras de gas y otras unidades involucradas en el suministro de servicios a consumidores y empresas. Desde la primera condena (julio de 2002), cayeron 82 presidentes ejecutivos, 85 directores generales, 102 subdirectores, 36 directores financieros y 14 operativos. Estas cifras provienen de la secretaría de Justicia. Se agregan \$us 2.200 millones en indemnizaciones, 34.600.000 en restituciones, 79.100.000 en multas y 27.900.000 en confiscaciones.

Son montos muy pequeños en relación con los activos eliminados, robados o destruidos. Por ejemplo, quienes se quedaron sin sus planes de pensión virtualmente no han recibido compensaciones significativas. Quizás la consecuencia de mayores alcances sean las reformas jurídicas impuestas por el congreso.

El caso WORLDCOM

WorldCom fue fundada en 1984, por Bernard Ebbers, cuando la monopolística ATT fue dividida en partes, Ebbers fue construyendo la compañía, ensamblando las muchas firmas que fue adquiriendo a lo largo de casi dos décadas. WorldCom empezó a cotizar en 1988 y el precio de la acción que hasta 1991 se mantenía por debajo de 5 dólares empezó a subir para llegar hasta 80 dólares en 1999.

WorldCom llegó a estar valorada en 180.000 millones de dólares. Sin embargo, seis meses después de la quiebra de Enron en diciembre de 2001, emerge un nuevo fenómeno de irregularidades en WorldCom. En marzo de 2002 la SEC (La Comisión de Mercado de Valores de EE UU) presenta cargos contra la compañía por fraude.

El 9 de mayo de 2002 la calificadora de riesgo Moody's rebaja la puntuación de la deuda de largo plazo de WorldCom al grado de "basura", citando el deterioro en su desempeño operativo, su deuda y las expectativas de un debilitamiento todavía mayor. El 10 de mayo del mismo año Standard & Poor's hace una rebaja similar. WorldCom dice el 21 de mayo de 2002 que suspenderá el pago de dividendos y eliminará sus dos acciones de rastreo, una que refleja sus principales operaciones en Internet y negocios de datos y una segunda que refleja sus operaciones de servicios telefónicos residenciales de larga distancia. El 25 de junio despide a su presidente de finanzas tras descubrir un registro contable incorrecto por 4 mil millones de dólares en gastos, que habría llevado a la compañía a reportar una pérdida neta en 2001 y el primer trimestre de 2002. Anuncia además que recortará 17 mil empleos, más de 20 por ciento de su fuerza de trabajo. El 26 de junio el mercado Nasdaq de Nueva York suspende la cotización de las acciones de WorldCom.

En julio de 2002 el fraude se destapa, cuando ya no es posible ocultar por más tiempo el agujero de 11.000 millones de dólares de la empresa. Las pérdidas para los accionistas se calculan en torno a los 180.000 millones de dólares. En los siguientes tres años se completa la investigación criminal y el proceso judicial. Durante el primer trimestre del 2005, tras una segunda revisión de su contabilidad, WorldCom revela irregularidades en el registro de cuentas por otros 3.300 millones de dólares.

A pesar de constantes análisis en los que se hablaba de las dificultades económicas de WorldCom, durante 2001 y el primer trimestre de 2002 la empresa reportó utilidades de 1.400 millones de dólares y 130 millones, respectivamente. Eso fue posible gracias a que el director financiero de la empresa, Scott Sullivan, "infló" artificialmente las ganancias antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización, lo cual elevó de manera irregular el flujo de efectivo, reveló una auditoría interna. Sullivan manipuló gastos corporativos como inversiones (prorratables en varios años), de modo tal de hacer ver un valor accionario distorsionado de la realidad, creando unos beneficios mucho mayores que los reales, lo cual literalmente "infló" el valor de la empresa y con él la compensación de sus directores.

El escándalo compromete nuevamente al despacho de contadores Arthur Andersen quien audité los resultados financieros de WorldCom en 2001 y revisó los libros de la empresa el primer trimestre de 2002, y avaló las cuentas de WorldCom durante ese año y el primer trimestre de 2002 y pasó por alto una maniobra contable que disfrazó gastos operativos como inversiones de capital y fueron reportados finalmente como utilidades, cuando en realidad eran pérdidas por 3 mil 800 millones de dólares. Después fue sustituida por KPMG.

WorldCom se declaró en bancarrota el 21 de julio de 2002, tras revelar que había manipulado las cuentas y que había tenido pérdidas durante tres años, en que los que había declarado beneficios. La deuda ascendía a 41.000 millones de dólares. La acusación pública sostuvo que aquella conspiración fue motivada por la presión que los bancos ejercían sobre Ebbers, a quien habían prestado 400 millones de dólares con garantía de sus acciones de la empresa.

Tras una larga deliberación, el jurado, integrado por siete mujeres y cinco hombres, alcanzó un veredicto de culpabilidad en todos los cargos imputados: fraude, conspiración y presentar documentos falsos a los organismos reguladores. Condenan a 25 años al ex titular de WorldCom, Bernard Ebbers quien fue hallado culpable de un fraude contable de US\$ 11.000 millones. La decisión la tomó la jueza de Nueva York Barbara Jones en julio de 2005, luego de que un tribunal lo declaró culpable, en marzo, de conspiración, fraude con valores y falsificación de documentos destinados a organismos reguladores.

El caso Parmalat

El caso Parmalat recibió pronto el apodo del "Enron europeo", pero los inversores consideraban improbable que el colapso del gigante alimentario italiano dañe la confianza del mercado de la forma en la que lo hizo el grupo de energía estadounidense. Los inversionistas confiaban también en que Parmalat fuera un problema italiano, sin las implicaciones exteriores que tuvo Enron.

El grupo alimentario Parmalat anunció a mediados de diciembre de 2003 que encontró un faltante de 4 mil millones de euros (5 mil millones de dólares) en sus cuentas, pero desde entonces los índices de acciones paneuropeas, habían tocado una serie de máximos para 2003. El impacto se limitó a los bonos y las acciones de Parmalat, que fueron suspendidas indefinidamente, y a la mayoría de los bancos italianos que prestan dinero al grupo.

Las repercusiones de Parmalat también fueron limitadas porque, en contraste con Enron y otros desastres contables de alto perfil, el gobierno italiano está conformando un paquete de rescate, aunque los analistas dijeron que Parmalat parece tener ciertas similitudes con Enron, así como con otras compañías mal comportadas, tales como WorldCom, que registró impropriadamente 11 mil millones de dólares en sus cuentas, o Tyco, varios de cuyos ejecutivos fueron acusados de apropiarse de 600 millones de dólares.

El fundador y ex presidente ejecutivo de Parmalat, Calisto Tanzi, fue arrestado por presunto fraude de

mercados y auditoría falsa. "El Enron de Europa es una descripción adecuada cuando se mira la causa de los problemas. Es un problema de transparencia", El resultado de los interrogatorios en la cárcel de Parma, se hizo referencia a los varios millones de euros parte de los fondos que el director de la compañía desviaba para sus cuentas personales y que procedían de los descuentos aplicados por Tetra Pack, proveedora de envases para leche y zumos de fruta.

El director de Parmalat, admitió sus maniobras para ocultar un "agujero" en las cuentas de la empresa cercano a los 10 mil millones de euros, pero insistió en que actuó siempre bajo órdenes de su superior. En referencia al colapso del grupo lechero, se subrayó la necesidad de reforzar los organismos públicos de control del mercado financiero, siguiendo el ejemplo de las medidas tomadas en EU tras el escándalo por la quiebra de la empresa Enron.¹⁰

Conclusión

Como podemos observar, no fue solo que hecho de un fraude contable lo que origino la regulación a los sistemas existentes, fue mas el bien el hecho de que en diversas partes del mundo, casi al mismo tiempo, se presentaron casos similares de defraudación derivada por la falta de estudio y evaluación del control interno, aunadas con la falta de normatividades que regularan en estricto sentido la relación entre dueños (accionistas), administración y auditores, lo que origino estas grandes caídas y como consecuencia la llamada "normatividad, para las normatividades", en otras palabras, la Ley Sarbanes Oxley.

1.2 Ley Sarbanes-Oxley y otras normatividades regulatorias para la detección y prevención de fraudes

1.2.1 Ley Sarbanes-Oxley, Promulgación y aspectos mas relevantes

He aquí uno de los apartados fundamentales del presente escrito, la Ley Sarbanes Oxley, ¿que es?, ¿en que consiste? y ¿porque es tan relevante?, es lo que trataré en este apartado, aclaro, que al igual que lo he venido haciendo a lo largo de la explicación de temas anteriores, no es mi intención transcribir la ley completa, sino mas bien dar un panorama general de esta y enfocarme en aquellos puntos de esencia para explicar el porque es tan importante al momento de llevar a acabo una auditoria financiera.

La Ley Sarbanes-Oxley, es una ley en la que se establecen lineamientos de detección y prevención de actividades contrarias a las normatividades generales financieras, entiéndanse fraudes, es una Ley federal de Estados Unidos que ha tenido mucha controversia, ya que es la respuesta a los escándalos financieros de grandes corporaciones, entre los que se incluyen los casos Enron, Tyco International, WorldCom y Peregrine Systems. Escándalos que hicieron caer la confianza de la opinión pública en los sistemas de contabilidad y auditoría. La Ley toma el nombre del senador Paul Sarbanes (Demócrata) y el congresista Michael G. Oxley (Republicano). La fue aprobada por amplia mayoría, tanto en el congreso como el senado.

La legislación abarca y establece nuevos estándares para los consejos de administración, dirección y mecanismo contables de todas las empresas que cotizan en bolsa en los Estados Unidos. Introduce responsabilidades penales para el consejo de administración y establece los lineamientos más estrictos establecidos por parte de la SEC (Securities and Exchanges Committee), es decir, la comisión reguladora del mercado de valores de Estados Unidos.

La primera y más importante parte de la Ley establece un nueva agencia cuasi pública, "the Public Company Accounting Oversight Board", es decir, una compañía reguladora encargada de revisar,

¹⁰ El Universal. Noviembre 2006 Art. "Nueva Normatividad Contable, ¿Necesaria?". Erick Fernández Camargo

regular, inspeccionar y disciplinar a las auditoras. La Ley también se refiere a la independencia de las auditoras, el gobierno corporativo y la transparencia financiera.

La Ley Sarbanes-Oxley se aprobó con el fin de evitar posibles escándalos como los ocurridos a Enron, WorldCom, y demás compañías que sufrieron algo parecido. En estados Unidos hubo un gran revuelo, así como un descontento general por parte de los inversores, ya que desconfiaban de las instituciones reguladoras y del Gobierno. Para evitar esa caída de la confianza aprobaron esta Ley, ya que a efectos prácticos no evita que pueda volver a ocurrir algo así.

A través de la misma se introdujeron reglas estrictas para cumplir con un solo objetivo: "Proteger a los inversionistas al mejorar el nivel de certeza y confianza de la información corporativa, apegándose a las leyes que norman las obligaciones financieras".

La iniciativa, en si misma, está organizada en once títulos, aunque las secciones 302, 404, 401, 409, 802 y 906 son las más significativas y que mayor atención requieren por parte de las empresas con respecto al cumplimiento e implantación de un marco estandarizado de control interno. Adicionalmente, la iniciativa creó una "Comisión Contable de Empresa Pública" (PCAOB, por sus siglas en inglés) que funge como órgano regulador de los comités de auditoría interna de las empresas públicas registradas y dictamina lo que estos comités deben interpretar de la ley.

Esta iniciativa determinó algunas fechas límites para su cumplimiento, siendo las primeras:

- Empresas estadounidenses públicas debieron cumplir con los mandatos en cuanto a reportes y certificación financiera para cualquier estado financiero elaborado después de noviembre 15 de 2004 (esta fecha se modificó para ser a partir de junio 15 del mismo año).
- Compañías pequeñas y extranjeras deberán cumplir con estos mandatos para cualquier estado financiero elaborado después de julio 15, 2006 (previamente abril 15 del mismo año).

La iniciativa es nombrada tomando en consideración a sus creadores, el Senador Paul Sarbanes y el Representante Michael Oxley. Esto, después de una serie de escándalos similares al de la compañía Enron. La iniciativa busca también: "prevenir y castigar el fraude y la corrupción contable y corporativa, asegurar justicia para quienes llevan a cabo esto actos y proteger los intereses de trabajadores y accionistas".

Las firmas de consultoría y auditoría también han tenido que adaptarse al cumplimiento de la iniciativa Sarbanes-Oxley, modificando su operación interna y la interacción con sus clientes. De igual forma, la iniciativa ha abierto la oportunidad para generar un amplio portafolio de servicios para asesorar y apoyar en el cumplimiento de la iniciativa a sus clientes.

Cabe aclarar que esta Ley no puede evitar que una compañía haga una contabilidad fraudulenta como hizo por ejemplo en Enron. La cual en resumidas cuentas, retomando lo mencionado en el apartado anterior creo entidades en paraísos fiscales, con el fin ocultar información e evadir impuestos, incrementando los beneficios. Esto le proporcionó una plena libertad para el movimiento de divisas y capitales, así como un completo anonimato, de manera que pudo ocultar las pérdidas que la compañía estaba teniendo. Como consecuencia hizo que la empresa pareciera más atractiva y creó una peligrosa espiral donde cada departamento tenía que ocultar y mejorar cada vez más sus resultados financieros, de manera que se creara un beneficio ilusorio global de millones de dólares, cuando realmente la compañía estaba perdiendo dinero. Esta práctica elevó las cotizaciones a nuevos niveles, hasta el punto que los ejecutivos empezaron a utilizar información privada y comerciar con acciones de Enron valoradas en millones de dólares. Los ejecutivos y otros trabajadores que disponían de información privada sabían la existencia de las cuentas deficitarias en paraísos fiscales, mientras que los inversores no estaban al tanto.

La ley SOX no viene a regular el hecho de que si la información que se les ofrece a las compañías auditoras es falsa, o incompleta, éstas compañías auditoras no deberán realizar informes irreales e incompletos. Lo que si establece la Ley es una responsabilidad, ya que hay una persona encargada de firmar los informes y de garantizar a la compañía auditora que la información es veraz y completa.

La Ley Sarbanes-Oxley ha supuesto unos grandes costes para las compañías, a la vez que ha supuesto unos mayores ingresos para las empresas dedicadas a auditoría independiente. Esto ha supuesto un desincentivo para algunas compañías que iban a entrar a formar parte en el parque americano, y que han decidido trasladarse a otros mercados como el europeo y japonés donde existe una mayor flexibilidad.

Después de la desaparición de la compañía auditora Arthur Andersen el número de grandes compañías auditoras disminuyó, quedando reducido a KPMG, Deloitte, Price WaterHouse Coopers y Ernst & Young. Se redujo la competencia, ya que como éstas compañías también ofrecen servicios de consultoría, y la nueva legislación exige una mayor independencia entre la compañía auditora y la empresa auditada, la capacidad de elección entre unas compañías consultoras y otras se ha limitado.

Consecuencias tras la creación de la Ley Sarbanes Oxley

Podemos resumir que esta ley vino, no solo, a representar un costo muy grande para las empresas que cotizan en bolsa, si no que además trajo consigo una serie de acontecimientos que a la fecha son los que le brindan la importancia con la que la identificamos, los cuales son los siguientes:

- La creación del “Public Company Accounting Oversight Board” (Comisión encargada de supervisar las auditorías de las compañías que cotizan en bolsa).
- El requerimiento de que las compañías que cotizan en bolsa garanticen la veracidad de las evaluaciones de sus controles internos en el informe financiero, así como que los auditores independientes de estas compañías constaten esta transparencia y veracidad.
- Certificación de los informes financieros, por parte del comité ejecutivo y financiero de la empresa.
- Independencia de la empresa auditora.
- El requerimiento de que las compañías que cotizan en bolsa tengan un comité de auditores completamente independientes, que supervisen la relación entre la compañía y su auditoría. Este comité de auditores pertenece a la compañía, no obstante los miembros que lo forman son completamente independientes a la misma. Esto implica que sobre los miembros, que forman el comité de auditores, recae la responsabilidad confirmar la independencia.
- Prohibición de préstamos personales a directores y ejecutivos.
- Transparencia de la información de acciones y opciones, de la compañía en cuestión, que puedan tener los directivos, ejecutivos y empleados claves de la compañía y consorcios, en el caso de que posean más de un 10% de acciones de la compañía. Asimismo estos datos deben estar reflejados en los informes de las compañías.
- Endurecimiento de la responsabilidad civil así como las penas, ante el incumplimiento de la Ley. Se alargan las penas de prisión, así como las multas a los altos ejecutivos que incumplen y/o permiten el incumplimiento de las exigencias en lo referente al informe financiero.
- Protecciones a los empleados caso de fraude corporativo. La OSHA (Oficina de Empleo y Salud) se encargará en menos de 90 días, reinsertar al trabajador, se establece una indemnización por daños, la devolución del dinero defraudado, los gastos en pleitos legales y otros costes.

Estructura de La ley Sarbanes Oxley.

A continuación presento la estructura de la ley Sarbanes Oxley, posteriormente me enfocare a los

puntos específicos de dicha ley, en cuanto a su relevancia sobre otras normatividades.

SARBANES-OXLEY ACTA DEL 2002

El Sr.Oxley, del comité de conferencia Proporcionó el siguiente INFORME DE CONFERENCIA (para acompañar el HR 3763)

El comité de conferencia sobre los votos en desacuerdo de las dos Cámaras sobre la modificación del Senado al proyecto de ley (H.R. 3763), para proteger a los inversionistas, mejorar la exactitud y confiabilidad de las revelaciones de las corporaciones hechas de conformidad con las leyes de valores, y para otros propósitos, ha acordado, después de total y libre conferencia, recomendar y recomienda a su respectivas Cámaras lo siguiente:

La Cámara desiste de su desacuerdo a la modificación del Senado y está de acuerdo con la modificación que sigue: En vez del asunto propuesto a ser insertado por la modificación del Senado, insertar lo siguiente:

(a) *SUBTITULO.- Esta Acta puede ser citada como el “Acta Sarbanes-Oxley del 2002”*

(b) *TABLA DE CONTENIDO .- La tabla de contenido para esta Acta es como sigue:*

- *Sec. 1. Subtítulo; tabla de contenido*
- *Sec. 2. Definiciones*
- *Sec.3. Reglamentaciones y entrada en vigencia*

TITULO 1- JUNTA DE VIGILANCIA DE LAS COMPAÑIAS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

- *Sec. 101. Establecimiento; disposiciones administrativas.*
- *Sec. 102. Registro ante la Junta.*
- *Sec.103. Auditoria, control de calidad, y normas y reglamentos de independencia*
- *Sec. 104. Inspecciones de firmas de contabilidad pública*
- *Sec. 105. Investigaciones y procedimientos disciplinarios*
- *Sec. 106. Firmas extranjeras de contabilidad pública*
- *Sec. 107. Comisión de Supervisión de la Junta*
- *Sec. 108. Normas de contabilidad*
- *Sec. 109. Hallazgos*

TITULO II- INDEPENDENCIA DEL AUDITOR

- *Sec. 201. Servicios fuera del alcance de la práctica de los auditores*
- *Sec. 202. Requisitos pre-aprobatorios*
- *Sec. 203. Rotación del socio de auditoria*
- *Sec. 204. Informes del auditor al comité de auditoria*
- *Sec. 205. Modificaciones acordadas*
- *Sec. 206. Conflictos de interés*
- *Sec.207. Estudio de la rotación obligatoria de las firmas de contadores públicos registrados*
- *Sec.208. Autoridad de la Comisión*
- *Sec.209. Consideraciones por las autoridades reguladoras Estatales apropiadas*

TITULO III- RESPONSABILIDAD DE LA COMPAÑÍA

- *Sec. 301. Comité de la compañía de auditoria pública*
- *Sec. 302. Responsabilidad de la compañía por los informes financieros*
- *Sec. 303. Influencia impropia sobre la conducción de auditorias*
- *Sec. 304. Confiscación de ciertos bonos y ganancias*
- *Sec. 305. Excepciones y penalidades del funcionario y director*
- *Sec.306. Negociaciones internas durante los períodos censura “blackout”del fondo Sec. 403. Revelaciones de transacciones que involucran a la gerencia y de pensiones*
- *Sec. 307. Reglamentos de la responsabilidad profesional de los abogados*
- *Sec. 308. Fondos razonables para inversionistas*

TITULO IV- REVELACIONES FINANCIERAS MAS AMPLIAS

- *Sec. 401. Revelaciones en informes periódicos*
- *Sec. 402. Cláusulas de conflictos de interés*
- *Sec. 403. Revelaciones de transacciones que involucran a la gerencia y accionistas principales*
- *Sec. 404. Evaluación de la gerencia de los controles internos*
- *Sec. 405. Excepciones*
- *Sec. 406. Código de ética para los funcionarios financieros senior*
- *Sec. 407. Revelación del perito financiero del comité de auditoría*
- *Sec. 408. Revisión de las revelaciones periódicas por los emisores*
- *Sec. 409. Tiempo real de las revelaciones del emisor*

TITULO V- CONFLICTOS DE INTERES DEL ANALISTA

- *Sec. 501. Tratamiento de los analistas de valores para asociaciones de valores registradas y bolsas de valores nacionales*

TITULO VI- RECURSOS Y AUTORIDAD DE LA COMISION

- *Sec. 601. Autorización de asignaciones*
- *Sec. 602. Apariencia y práctica ante la Comisión*
- *Sec. 603. Autoridad de la Corte Federal para imponer sanciones (penny stock bars)*
- *Sec. 604. Calificaciones de personas asociadas a corredores y negociadores*

TITULO VII- ESTUDIOS E INFORMES

- *Sec. 701. Estudio e informe GEAO sobre consolidación de firmas de contabilidad pública.*
- *Sec. 702. Estudio e informe de la Comisión referente a las agencias de evaluación de créditos*
- *Sec. 703. Estudio e informe sobre infractores e infracciones*
- *Sec. 704. Estudio de acciones vigentes*
- *Sec. 705. Estudio de bancos de inversión*

TITULO VIII - RESPONSABILIDAD DE LA COMPAÑÍA POR FRAUDE PENAL

- *Sec. 801. Subtítulo*
- *Sec. 802. Responsabilidad penal por alteración de documentos*
- *Sec. 803. Deudas no deducibles si fueron incurridas con violación de las leyes de fraude de valores*
- *Sec. 804. Estatuto de limitaciones por fraude de valores*
- *Sec. 805. Revisión de las Pautas de sentencia Federal por obstrucción de la justicia y fraude penal*
- *Sec. 806. Protección para empleados de compañías públicas registradas que indican evidencia de fraude*
- *Sec. 807. Sentencias para accionistas defraudadores de compañías públicas registradas*

TITULO IX- RESPONSABILIDAD PENAL DE EMPLEADOS

- *Sec. 901. Subtítulo*
- *Sec. 902. Intentos y conspiraciones para cometer fraude*
- *Sec. 903. Responsabilidad penal por fraude postal y cablegráfico*
- *Sec. 904. Responsabilidad penal por violaciones al Employee Retirement Income Security Act de 1974*
- *Sec. 905. Modificación de las guías de sentencia referentes a ciertos delitos de empleados*
- *Sec. 906. Responsabilidad de la compañía por los informes financieros*

TITULO X- DECLARACIONES JURADAS DE IMPUESTOS DE LA COMPAÑÍA

- *Sec. 1001. Opinión del Senado sobre la firma de las declaraciones juradas de la compañía por funcionarios ejecutivos de la empresa*

TITULO XI - FRAUDE Y RESPONSABILIDAD DE LA COMPAÑÍA

- *Sec. 1101. Subtítulo*
- *Sec. 1102. Manipulación de un registro para impedir un procedimiento Oficial*
- *Sec. 1103. Bloqueo temporal de autorización por la Comisión Valores y Cambio (SEC)*
- *Sec. 1104. Modificación a las Guías de Sentencia Temporal*
- *Sec. 1105. Autoridad de la Comisión para prohibir a las personas prestar servicios como funcionarios o directores*
- *Sec. 1106. Responsabilidad penal bajo el Acta del SEC de 1934*

- *Sec. 1107. Represalias contra los informantes*¹¹

Análisis de aspectos fundamentales de la Ley Sarbanes Oxley

A) Controles Internos Sección 302

En la sección 302 de la Ley se establece los procedimientos internos con el fin de asegurar la transparencia financiera. Las secciones referentes a controles internos, son quizás las más importantes de la Ley. En la sección 302 se especifica la responsabilidad penal que recae sobre la directiva de la empresa, ya que tienen que firmar unos informes de forma que aseguren la veracidad de los datos que éstos contienen. Los funcionarios firmantes certifican que ellos son responsables.

Esto es un cambio sustancial en lo referente a otras legislaciones, ya que al menos hay una persona que firma y ante posibles irregularidades o fraudes esta persona firmante será la responsable. Con esto a la auditora externa se le exime de culpa, o al menos de parte de culpa, ya que el informe de auditoría se efectúa a partir de los informes que le concede la compañía. Si el informe que le es entregado a la empresa auditora está mal diseñado, contiene información falsa o está falto de información la responsabilidad, recae sobre el trabajador de la compañía auditada que ha firmado los informes.

Esto ante una independencia declarada y comprobada de la empresa auditora con la compañía a auditar. La Ley Sarbanes-Oxley establece un responsable o responsables, una cabeza de turco sobre la que recaerán las posibles consecuencias ante un fraude, algo que anteriormente no existía y que conllevaba dificultades legales a la hora de buscar responsables, como ocurrió en el caso Enron. En este caso fueron imputados varios de los directivos, y finalmente todos menos dos quedaron absueltos.

REGLAMENTOS REQUERIDOS. La comisión, por reglamento, requerirá de cada compañía que presente informes periódicos así como el principal funcionario o funcionarios ejecutivos y el principal funcionario o funcionarios financieros, o personas que efectúen funciones similares, en cada informe anual o trimestral presentado o suministrado bajo cualquier sección de tal acta certifique que:

1. El funcionario firmante ha revisado el informe
2. El informe no contiene ninguna declaración falsa de un hecho material u omite declarar un hecho material necesario a fin de hacer que a luz de las circunstancias bajos las cuales fueron hechos tales informes no son fraudulentos.
3. Los estados financieros, y otra información incluida en el informe presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones del emisor por los períodos presentados en el informe.
4. Los funcionarios firmantes: a. Son responsables por establecer y mantener controles internos. b. Han diseñado controles internos para asegurar que información importante referente al emisor {...} sea puesto en conocimiento de tales funcionarios {...}
5. Los funcionarios firmantes han revelado a los auditores del emisor y al comité de auditoría de la junta de directores (o personas que desempeñan función equivalente)

B) Informe de control interno Sección 404

La novedad que introduce la sección 404 de la Ley Sarbanes-Oxley es la exigencia de redactar un informe de control interno al final de cada ejercicio fiscal. Dentro de este informe de control interno se establece la responsabilidad del equipo directivo de tener una estructura de control interno adecuada.

¹¹ MUELLER, Gerhard, Sarbanes Oxley Una Perspectiva Internacional, México, McGraw-Hill , 2007, 206 pp.

Anteriormente esta exigencia no existía y ahora el equipo directivo es responsable ante posibles fraudes. Por ejemplo, en el caso Enron no existía control interno declarado y los movimientos de ingeniería financiera entre filiales de Enron en paraísos fiscales y la central en EEUU quedaban sin ser vigilados y controlados. Llegando al extremo en año 2001 anteriormente mencionado.

Bajo la sección 404 de la Ley Sarbanes Oxley, la Gerencia debe realizar una evaluación anual de los controles internos, este es un requisito efectivo a partir de la emisión de los estados financieros que se reportarán en junio del 2005. El reporte de los controles internos debe incluir:

- La declaración de la responsabilidad gerencial (CEO y CFO) para establecer y mantener controles internos para la elaboración de estados financieros de la compañía
- La documentación que permita identificar el marco de referencia usado por la gerencia para evaluar la efectividad de los controles internos
- La evaluación de la gerencia acerca de la efectividad de los controles internos, al término del último ejercicio fiscal de la compañía
- Un documento indicando que el equipo de auditoría está conforme con la evaluación de los controles internos realizada por la gerencia

La Gerencia debe:

Definir la estructura de control interno para los reportes financieros. Documentar los controles internos y procedimientos para el reporte de estados financieros, incluyendo:

- Los controles diseñados para prevenir y detectar errores o fraude en los reportes contables principales, transacciones y divulgación de información
- La separación de responsabilidades correspondiente y la salvaguarda de control de activos
- Quien realiza los controles
- Prueba y documentación de controles

De acuerdo con estudios de empresas dedicadas al análisis de mercados, se estima que el esfuerzo destinado a cumplir con lo requisitos establecidos por la Ley Sarbanes-Oxley represente cambios a los procesos de negocio, las principales actividades consideradas comprenden:

- Identificar los procesos clave de negocio
- Identificar y administrar riesgos
- Documentar y verificar los controles internos aplicando un criterio estándar. El más aceptado está contenido en el COSO
- Identificar e integrar documentación de soporte

Este informe de control interno es revisado y evaluado por la empresa auditora, que certificara la anterior evaluación hecha por la comisión de los directivos encargados de realizar dicho informe.

REGULACIONES REQUERIDAS. La Comisión prescribirá regulaciones requiriendo que cada informe anual {...} contenga un informe de control interno, el cuál:

1. determinará la responsabilidad de la gerencia por establecer y mantener una estructura adecuada de control interno y los procedimientos,
2. contendrá una evaluación, al final de año fiscal más reciente del emisor, de la estructura de control interno y los procedimientos para la información financiera.

EVALUACION E INFORME DEL CONTROL INTERNO. Con respecto a la evaluación del control interno requerido por la subsección (a), cada firma de contabilidad pública que prepara o emite el

informe de auditoría para el emisor testificará, e informará sobre la evaluación hecha por la gerencia de emisor. Una testificación bajo esta subsección será hecha de acuerdo con las normas para compromisos de testificación emitidas o adoptadas por la Junta. La testificación no estará sujeta a un compromiso separado.

C) Modificación a las penas por incumplimiento Sección 906

La Ley establece una modificación en el código penal de los Estados Unidos. La sección 906 Ley Sarbanes-Oxley establece una nueva sección en el código penal donde se especifican las multas y penas para los responsables legales de infracción de los requerimientos expuestos en la Ley Sarbanes Oxley. El responsable "será multado con no más de 1.000.000 \$ o encarcelado por no más de 10 años, o ambos" en el caso de que sabiendo que "el informe que acompaña al estado no cumple con todos los requerimientos". En el caso de que sabiendo que "el informe que acompaña al requerimiento no cumple con los requisitos" el responsable "será multado hasta con 5.000.000 \$ o encarcelado por no más de 20 años, o ambos".

Esta sección del código penal que ha introducido la Ley Sorbanes-Oxley es toda una novedad, porque específica la pena del tipo de delito financiero en cuestión, y endurece las penas anteriormente existentes para este tipo de delitos. Además de especificar la pena, también aclara sobre quien recae la responsabilidad. A diferencia de lo ocurrido con el caso de los escándalos de Enron y otras compañías donde la responsabilidad penal no fue fácil de establecer en unos culpables claros.

1.2.2 NIIF y DNA como las bases, regulatoria de la auditoria para la detección y prevención de fraudes en las empresas, a nivel Mundial

Actualmente la economía crece a pasos agigantados, y muchas empresas llegan a convertirse en verdaderos "titanes industriales". Debido a la necesidad de controlar el cabal desenvolvimiento de las actividades financieras de las empresas, se han diseñado una serie de normativas y procedimientos a seguir con la finalidad de velar tanto por el correcto funcionamiento de las actividades económicas como por la transparencia de sus cifras.

La globalización e integración de los mercados hace necesaria una armonización en la información financiera que las entidades de los diferentes países proporcionan a sus inversores, analistas y a cualquier tercero interesado. Por tanto, el objetivo perseguido con la aplicación de un único grupo de normas para todas las entidades que coticen en un mercado, es la obtención de un grado apropiado de comparabilidad de los estados financieros, así como un aumento de la transparencia de la información.

Con este propósito, en 1995 se firmó un acuerdo entre el IASC (International Accounting Standards Committee), actual IASB, y la IOSCO (Organización Internacional de los Organismos Rectores de las Bolsas), por el que se comprometían a revisar todas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), al objeto de que se pudieran utilizar por las entidades que cotizan en las bolsas. Consecuentemente, en el Consejo Europeo de Lisboa celebrado en el año 2000, se puso de relieve la necesidad de acelerar la potenciación del mercado interior de servicios financieros y se fijó la fecha del 2005 para la implantación de las NIC, actualmente denominadas Normas Internacionales de Información Financiera.

Las Normas Internacionales de Información Financiera

Las Normas Internacionales de Información Financiera (antes Normas Internacionales de Contabilidad), emitidas por el International Accounting Standards Boards (IASB), basan su utilidad en la presentación de información consolidadas en los Estados Financieros.

Las NIIF aparecen como consecuencia del Comercio Internacional mediante la Globalización de la Economía, en la cual intervienen la práctica de Importación y Exportación de Bienes y Servicios, los mismos se fueron aplicando hasta llegar a la inversión directa de otros países extranjeros promoviendo así el cambio fundamental hacia la practica internacional de los negocios.

En vista de esto, se determina la aplicación del proceso de la Armonización Contable con el afán de contribuir a la construcción de parámetros normativos, que pretenden regular las actividades económicas de las naciones, estas normas intervienen dentro del sector social, educativo, empresarial, ambiental, entre otros, con el propósito de dar a conocer el grado de afectación de estos aspectos dentro de la globalización que se vienen desarrollando y la armonización con otros miembros reguladores del aspecto contable.

Debido al desarrollo económico y a la globalización, la unión europea se enfrenta a la decisión de adaptar los estándares internacionales de contabilidad el cual busca eliminar las incompatibilidades entre las NIIF con las directivas para que sean acordes al marco europeo se regula la Auditoria, se modifica el Código del Comercio y el Plan General de Contabilidad, teniendo en cuenta las recomendaciones de las directivas en cuanto a las sociedades y al manejo de las Cuentas Anuales Consolidadas e Individuales, esto según el tamaño de las empresas y si son cotizadas o no en bolsa de valores; trabajo delegado a los organismos normalizadores como el ICAC, el Banco Español y el Ministerio de Hacienda.

Esta adaptación genera unos cambios en el desarrollo de la practica contable, entre estos tenemos la utilización de diferentes métodos de valoración según la finalidad de los estados financieros, que es brindar información relevante y por consiguiente real y verificable de manera que sea útil a las necesidades de los usuarios, siendo complementada con la elaboración de las notas que constituyen la memoria en la cual se encuentra toda la información cualitativa y cuantitativa necesaria para comprender las Cuentas Anuales y que además sirve de base para elaborar el Informe de gestión en donde se evalúa el cumplimiento de las políticas de crecimiento y expansión, de recursos humanos, de medio ambiente, de inversión, de control interno entre otras, de los objetivos a corto y mediano plazo y a su vez los riesgos a los que estos se encuentran expuestos.

Objetivos de las NIIF

Las NIIF favorecen una información financiera de mayor calidad y transparencia, su mayor flexibilidad, que dan un mayor protagonismo al enjuiciamiento para dar solución a los problemas contables, es decir la aplicación del valor razonable, o el posible incremento de la actividad litigiosa. La calidad de las NIIF es una condición necesaria para cumplir con los objetivos de la adecuada aplicación, solo de este modo tiene sentido su condición de bien público susceptible de protección jurídica.

Imponer el cumplimiento efectivo de la norma y garantizar la calidad del trabajo de los auditores, cuyo papel es esencial para la credibilidad de la información financiera. Hacer uso adecuado de la metodología y la aplicación en la praxis diaria. Estas Normas versan sobre los siguientes temas:

NIIF. ESTRUCTURA

NIIF 1: Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera: Especifica como las Entidades deben llevar a cabo la transición hacia la adopción de las NIIF para la presentación de sus Estados Financieros.

NIIF 2: Pagos basados en acciones: Requiere que una Entidad reconozca las transacciones de pagos basados en acciones en sus Estados Financieros, incluyendo las transacciones con sus empleados o

con terceras partes a ser liquidadas en efectivo, otros activos, o por instrumentos de patrimonio de la entidad.

NIIF 3: Combinaciones de negocio: Requiere que todas las combinaciones de negocios sean contabilizadas de acuerdo con el método de compra como también la identificación del adquirente como la persona que obtiene el control sobre la otra parte incluida en la combinación o el negocio.

NIIF 4: Contratos de seguros: Tiene como objetivos establecer mejoras limitadas para la contabilización de los contratos de seguros (asegurador), es decir revelar información sobre aquellos contratos de seguros.

NIIF 5: Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas: Define aquellos activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y su medición al más bajo, entre su valor neto y su valor razonable menos los costos para su venta y la depreciación al cese del activo, y los activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y su presentación de forma separada en el cuerpo del balance de situación y los resultados de las operaciones descontinuadas, los cuales deben ser presentados de forma separada en el estado de los resultados.

NIIF 6: Exploración y evaluación de los recursos minerales: Define la exploración y evaluación de los recursos minerales, participaciones en el capital de las cooperativas, derecha de emisión (contaminación), determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, derecho por intereses en fondos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación medioambiental.¹²

Las NIIF están diseñadas pensando en empresas grandes, con relevancia en el entorno económico y proyección internacional. No obstante, muchos países han adoptado directamente o han adaptado las normas internacionales para ser aplicadas por sus empresas, con independencia del tamaño o la relevancia.

Para establecer alguna distinción en razón de la importancia de la empresa en el entorno económico en el que se mueve, hay algunas normas que son particularmente aplicables a empresas cotizadas en bolsa, porque aportan información especialmente útil para los inversores. Es el caso de las que tratan de la presentación de información por segmentos y de las ganancias por acción.

La información segmentada es necesaria para entender, de forma separada, los componentes de la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de empresas complejas, que desarrollan actividades diferentes u operan en mercados geográficos muy diferenciados. Esta es la situación normal de los grupos que presentan cuentas consolidadas.

El objetivo que se persigue con el detalle que aporta la segmentación es informar al usuario de los estados financieros de las cifras más importantes de la empresa desglosados por los componentes más relevantes del negocio, a fin de que pueda percibir cómo se generan los ingresos, los gastos y los resultados en los mismos, para que pueda comprender los riesgos que tienen y su papel en la configuración de las cifras generales que conforman los estados financieros de toda la entidad.

Con ello no sólo comprenderá mejor la gestación de las cifras, sino que podrá proyectarlas para evaluar la capacidad y el rendimiento futuro de la Organización.

DNA (Declaración de Normas de Auditoría)

Las DNA comprenden un conjunto de normas (13 en total), que van a ser los lineamientos por los

¹² INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Normas Internacionales de Información Financiera. México, IMCP, Vigente. pp.

cuales los contadores profesionales que realicen actividades de auditoría se van a registrar. Cada una de ellas toca un punto en especial del proceso de auditoría, permitiendo al contador realizar sus actividades de manera óptima y eficazmente.

Estas son:

DNA 01: Papeles de Trabajo

El Contador Público debe preparar y conservar papeles de trabajo. La forma y contenido de los mismos debe ser diseñada para llenar las circunstancias de un trabajo en particular. La información contenida en los papeles de trabajo constituye el registro principal del trabajo que el Contador Público ha hecho y las conclusiones a que ha llegado sobre asuntos importantes.

Los papeles de trabajo sirven principalmente para:

a) Proporcionar la base principal para el dictamen del Contador Público, incluyendo su manifestación sobre el cumplimiento de las normas relativas a la ejecución del trabajo que están implícitas en la referencia en su dictamen a las normas de auditoría de aceptación general.

b) Ayudar al Contador Público a conducir y a supervisar el trabajo.

DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente

La Gerencia de la empresa es la responsable de adoptar políticas y procedimientos para identificar, evaluar y registrar los litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, como base para la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general.

DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia

Durante el examen de los estados financieros, la gerencia hace muchas manifestaciones al contador público, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a alguna solicitud o por medio de los estados financieros. Estas manifestaciones verbales o escritas son parte de la evidencia que el contador público obtiene, pero no sustituyen la aplicación de otros procedimientos de auditoría necesarios para respaldar su opinión sobre los estados financieros.

La negativa de la gerencia de proporcionar al contador público manifestaciones por escrito, que considera esenciales, constituye una limitación en el alcance de su examen. Además, el contador público deberá evaluar los efectos de la negativa de la gerencia y su posición para confiar en otras manifestaciones escritas.

DNA 04: El informe de control interno

El estudio de Control Interno tiene por finalidad obtener un conocimiento de cómo está conformado éste; no sólo desde el punto de vista de las normas y procedimientos establecidos por la administración de la entidad auditada, sino también cómo opera en la práctica.

En el Informe de Control interno el Contador Público debe describir el carácter del examen efectuado, su alcance y gradado responsabilidad que, como consecuencia de él asume. Esta descripción puede hacerse a través de una carta de presentación o formando parte integral del informe. El formato de la carta de presentación es opcional.

Lo importante es que el Contador Público deberá considerar, en base a su juicio profesional, y de

conformidad con las características particulares de la entidad, tales como tamaño de la organización, capacidad del personal y condiciones de operaciones, cuáles han de ser los aspectos sujetos a comunicación.

La redacción de las observaciones podría realizarse señalando en principio la recomendación, y en segundo término la debilidad involucrada, o viceversa. Cualquiera de ambas formas podría ser empleada con iguales resultados, teniéndose presente que lo importante es el lenguaje utilizado por el Contador Público, ya que los informes de control interno deben aconsejar cambios en el funcionamiento del control interno, el Contador Público deberá seleccionar cuidadosamente las palabras que utilice en su informe, para que la Gerencia comprenda sus recomendaciones.

DNA 05: Efecto de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público independiente

El Contador Público Independiente puede considerar el trabajo de los auditores internos al determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría y así mismo, utilizar la ayuda de éstos para la realización de su trabajo. Sin embargo, el trabajo del auditor interno no puede sustituir al trabajo del Contador Público Independiente.

Cuando los auditores internos estudian y evalúan el control interno o realizan pruebas sustantivas de las transacciones y de saldos, están cumpliendo una labor especial de control. Para efectos de este pronunciamiento, el concepto de auditor no es aplicable a aquellas personas a las que, si bien se les da este título, no ejercen las funciones propias del auditor interno, ni persiguen los objetivos que se han señalado a éstos. Sin embargo, si aplica a personas con otros títulos que realizan estas funciones.

Cuando el Contador Público Independiente decide utilizar el trabajo de los auditores Internos como parte de sus propios procedimientos, deberá evaluar la independencia y competencia de los auditores internos, así como el trabajo por ellos realizado.

- *Independencia y competencia de los auditores internos.*- Cuando se evalúe la competencia de los auditores internos, el Contador Público Independiente debe investigar todas las cualidades del personal de auditoría interna, tales como su instrucción profesional, experiencia en trabajos anteriores, etc., así como los métodos utilizados por el cliente en la contratación, entrenamiento y supervisión de su personal de auditoría interna.
- *Evaluación del trabajo de los auditores internos.*- El Contador Público Independiente debe evaluar las conclusiones de los auditores internos en lo referente a la efectividad del sistema contable, a través de la revisión y comprobación de su trabajo. Al realizar su evaluación, el Contador Público Independiente debe considerar factores tales como lo apropiado del alcance del trabajo, la suficiencia de los programas y papeles de trabajo y que sus informes se correspondan con los resultados obtenidos, igualmente deberá revisar, por pruebas selectivas, los documentos que evidencien la labor realizada por los auditores internos.
- *Participación directa de los auditores internos en el trabajo del contador pública independiente.*- El Contador Público independiente puede utilizar a los auditores internos para que le asistan directamente en la realización de pruebas sustantivas o de cumplimiento, bajo su supervisión.
- *Juicio profesional.*- El Contador Público Independiente es responsable del dictamen sobre los estados financieros, y por lo tanto, debe aplicar su juicio o criterio profesional sobre la efectividad del control interno contable, la suficiencia de las pruebas realizadas, la importancia relativa de las transacciones, así como otros aspectos que afecten el proceso de obtención y

evaluación de la evidencia.

DNA 06: Planificación y supervisión

La primera norma de ejecución del trabajo establece que el trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los auditores asistentes si los hubiere.

La presente declaración proporciona orientación al auditor independiente para que haga su examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general, respecto a las consideraciones y procedimientos aplicables a la planificación y supervisión, incluyendo la preparación de un programa de auditoría, la obtención del conocimiento del negocio de la entidad, y el manejo de las diferentes opiniones de los principales funcionarios y empleados de la empresa.

DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas

Esta declaración tiene por objeto definir lo que constituyen transacciones entre partes relacionadas, facilitar al contador público orientación y guías en relación con los procedimientos de auditoría que debe considerar para identificar dichas transacciones, satisfacerse de su esencia, de su registro apropiado, y finalmente, establecer el alcance y la forma de su revelación en los estados financieros examinados de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general.

Para efectos de esta declaración se consideran partes relacionadas, cuando se encuentran presentes vínculos o condiciones que ocasionan, en forma directa o indirecta, que una de las partes pueda influir significativamente a la otra en sus políticas de operación o en la consecución de sus objetivos e intereses, y que tiene poder para interferir en el desarrollo de una actuación completamente libre e independiente. Constituyen ejemplos de partes relacionadas, las transacciones o vínculos entre:

- Una empresa y sus filiales o subsidiarias, asociadas, accionistas, gerencia, propietarios principales, y miembros de los familiares inmediatos de accionistas y ejecutivos.
- Empresas filiales o subsidiarias de una matriz común.
- Empresas que tienen uno o varios accionistas o propietarios principales comunes.
- Empresas que registran su inversión por el método de participación patrimonial.
- Una empresa y la organización sindical, caja de ahorros, fondos en fideicomiso, inversiones de sus empleados y obreros cuando intervienen en la administración de dichas actividades o fondos.
- Empresas con ejecutivos o gerencias comunes. Por ejemplo, presidente y/u otros miembros de la Junta Directiva.

DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor

Esta declaración proporciona una guía a ser utilizada entre el auditor predecesor y su sucesor, cuando un cambio de auditores ha ocurrido, o está en proceso. El término "auditor predecesor" se refiere a un auditor que ha renunciado a un trabajo de auditoría o al que se le ha notificado que sus servicios han terminado. El término "auditor sucesor" se refiere a un auditor que ha aceptado un trabajo de auditoría o un auditor que ha sido invitado a hacer una propuesta para un trabajo de auditoría.

El auditor sucesor, generalmente deberá iniciar las comunicaciones. La comunicación podrá ser oral o escrita, pero el auditor predecesor y el sucesor deberán guardar, con la confidencialidad que el caso requiera, la información que crucen entre sí. Esta obligación es necesaria aun cuando el auditor sucesor acepte o no el trabajo.

Es un procedimiento necesario el efectuar preguntas por el auditor sucesor, en vista de que éstas podrán proporcionar al mismo, la información que la ayude en la decisión de aceptar o no el trabajo. El auditor sucesor deberá tener en mente que además de otras cosas, el auditor predecesor y el cliente pueden haber tenido desacuerdos acerca de principios de contabilidad, procedimientos de auditoría o asuntos relacionados importantes.

DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión

Esta Declaración se aplica a los procedimientos analíticos de revisión en un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general. Proporciona una guía para la consideración del auditor cuando aplica tales procedimientos, pero no especifica los procedimientos de revisión analítica que se requieren en esta Declaración.

Los procedimientos analíticos de revisión corresponden a pruebas sustantivas de la información financiera hecha por un estudio y comparación de las relaciones entre los datos. El grado de confianza del auditor en las pruebas sustantivas puede derivarse de las pruebas de detalle de las transacciones y saldos, de los procedimientos de revisión analítica, o de la combinación de ambos. Tal decisión dependerá de cómo juzgue el auditor la efectividad y eficiencia esperadas de los tipos de procedimientos respectivos.

DNA 10: Evidencia comprobatoria

Esta norma relativa a la ejecución del trabajo expresa: "Se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación, y confirmación, con objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan".

La mayoría del trabajo del contador público al formarse una opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar el material de evidencia relacionado con las aseveraciones de dichos estados financieros. El grado de validez de tal evidencia, para efectos de la auditoría, descansa en el juicio del auditor; en este respecto, la evidencia de auditoría difiere de la evidencia legal, la cual se encuentra circunscrita a reglas rígidas.

Naturaleza de la evidencia comprobatoria.- La evidencia comprobatoria que soporta los estados financieros consiste de la Información contable allí contenida y de toda la información disponible que la corrobore. Los libros de primera entrada, el mayor general y los auxiliares, los correspondientes manuales de contabilidad y los registros informales y memoranda como las hojas de trabajo que soportan la distribución de costos, cálculos y reconciliaciones, constituyen la evidencia de soporte de los estados financieros.

Competencia de la evidencia comprobatoria.- Para ser adecuada, la evidencia tiene que ser válida y relevante. La validez de una evidencia depende en tal grado de las circunstancias bajo las cuales se obtiene, que las generalizaciones acerca de la confiabilidad de varios tipos de evidencia, están sujetas a importantes excepciones. Si se acepta la posibilidad de importantes excepciones, son de cierta utilidad las siguientes presunciones, que no son mutuamente excluyentes:

- Cuando el material de evidencia puede obtenerse de fuentes independientes, fuera de la entidad, proporcionan una mayor confiabilidad, que si se obtiene únicamente dentro de la misma.
- Cuando la información contable y los estados financieros se producen bajo condiciones satisfactorias de control interno, resultan más confiables que cuando se producen bajo condiciones poco satisfactorias.
- El conocimiento directo del auditor independiente, obtenido a través de exámenes físicos,

- Suficiencia de la evidencia comprobatoria

Debido a la globalización; es un hecho que para las empresas es urgente el análisis de la estandarización contable, así como el óptimo desenvolvimiento de sus actividades de auditoría; puesto que la información financiera es trascendental para la toma de decisiones de sus diferentes usuarios.

Por su parte cada país a nivel mundial se ha encargado de generar por su cuenta regulaciones específicas, que son aplicables a la cultura y estructura organizacional nacional, así España, Alemania, Holanda, Inglaterra, Chile, Venezuela, Estados unido, India, China, Japón, Rusia, Argentina, México, Colombia, etc, aplican a nivel estandar las regulaciones internacionales, pero a su vez a nivel nacional mantienen una regulación interna especial para sus empresas, en cuanto a estudio y evaluación del control interno se refiere, por lo que podremos encontrar:

- Normas Generales de Control Interno para México
- Normas Generales de Control Interno para Alemania
- Normas Generales de Control Interno para Argentina
- Normas Generales de Control Interno para Colombia
- Normas Generales de Control Interno para Brasil
- Normas Generales de Control Interno para Estados Unidos
- Normas Generales de Control Interno para España
- Normas Generales de Control Interno para Venezuela
- Normas Generales de Control Interno para Italia
- Normas Generales de Control Interno para Inglaterra
- Normas Generales de Control Interno para Holanda
- Normas Generales de Control Interno para Suiza
- Normas Generales de Control Interno para China
- Normas Generales de Control Interno para Japón
- Normas Generales de Control Interno para Australia
- Normas Generales de Control Interno para Rusia
- ETC.

1.3 Adopción en México

1.3.1 CINIF, CCP, IMCP y la normatividad mexicana, aplicable al sistema contable

México no se queda atrás, a la par de los países mas avanzados contiene dentro de sus estructura interna Normatividades Regulatorias de Contaduría, códigos de ética, Principios contables, en fin un sin numero de regulaciones que se adaptan a la cultura mexicana y que cumplen con los estándares internacionales anteriormente mencionados.

La creación y difusión de estas normatividades queda a cargo de instituciones muy reconocidas en la materia que tienen presencia no solo en México sino, también a nivel internacional, las cuales están al pendiente de las nuevas regulaciones, publicaciones y acontecimientos internacionales que puedan afectar el entorno económico en México, y para el cual, ponen a la vanguardia al país para hacer frente a los cambios que se presentan día a día en todo el mundo. A continuación presento una síntesis de los elementos que en nuestro país se encargan de la creación, difusión y actualización de estas regulaciones.

Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. CINIF

Origen

La globalización es un fenómeno evidente en el mundo de los mercados de capital. Los inversionistas de todos los países del mundo ya no reconocen fronteras nacionales y con los avances tecnológicos se ha alcanzado una gran facilidad para mover los capitales de un país a otro. Debido a esa libertad de movimiento, la contabilidad y la información financiera en los mercados de capital se han tornado más importantes. El capital irá naturalmente hacia los países y regiones de mayor estabilidad económica y transparencia contable, pero en caso de dirigirse hacia mercados menos confiables requiere ordinariamente el pago de un premio.

La información financiera en los mercados es muy importante para los inversionistas y las personas que toman decisiones. Los inversionistas mejor informados, podrán proteger mejor sus intereses, estarán deseosos de invertir su dinero para proporcionar el capital a las compañías tanto nuevas como en expansión y de este modo, permitir a los negocios crecer y contribuir a la estabilidad económica nacional. Los inversionistas bien informados son un ingrediente importante en la estabilidad de los mercados de capital.

Desde hace más de 40 años, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) se dedicó a emitir normas de información financiera a través de su Comisión de Principios de Contabilidad. Esta actividad le fue reconocida por la comunidad financiera, académica y empresarial de México, pero, para que dicha información tuviera un carácter más institucional e incorporara a otros expertos, el 25 de abril de 2001, el IMCP y otras instancias gubernamentales decidieron constituir un Consejo Mexicano para la Investigación de Normas de Información Financiera (CINIF), con el propósito de hacer responsable a este organismo de desarrollar y emitir las normas contables.

La idea fundamental estaba basada en lograr una mayor transparencia en los procesos de investigación, elaboración y emisión de normas de información financiera compatibles con las existentes en el ámbito internacional, debido a que el CINIF sería un órgano que actuará de forma independiente y representará a los principales sectores económicos del país.

Bajo este tenor, el IMCP delegó las actividades de desarrollo y publicación de normas a un Consejo independiente, en el cual participa pero del que no tiene control. La decisión de crear el CINIF fue respaldada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas y la Secretaría de la Función Pública (antes Secodam).

Formalmente, el CINIF fue constituido el 10 de mayo de 2002 de común acuerdo entre:

- Asociación de Bancos de México
- Asociación Mexicana de Intermediarios Bursátiles
- Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas
- Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración
- Bolsa Mexicana de Valores
- Comisión Nacional Bancaria y de Valores
- Comisión Nacional de Seguros y Fianzas
- Consejo Coordinador Empresarial
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos
- Secretaría de la Función Pública
- Secretaría de Hacienda y Crédito Público

A partir de del 2004

- Asociación Mexicana de Instituciones de Seguros
- Consejo Mexicano de Hombres de Negocios

Entre sus propósitos fundamentales destacan: emitir estándares contables de alta calidad convergentes con normas internacionales; difundir y capacitar sobre las nuevas normas a todos los despachos contables para que sean aplicadas a sus clientes empresariales y apoyar el mejoramiento de la profesión contable mediante: certificación y aplicación de buenas prácticas de gobierno corporativo.

Para lograr que la información financiera sea transparente, objetiva y confiable se requiere del conocimiento de las normas de calidad contable y de auditoría, por parte de los preparadores de la información financiera y usuarios de la misma.

La visión está basada en lograr información financiera transparente, objetiva y confiable sobre el desempeño de las entidades económicas, que sirva a los objetivos de los emisores y usuarios de la información. No se trata solamente de una cuestión de principios de contabilidad y de información sino también de un conjunto de prácticas corporativas para las empresas que deben estar especialmente dirigidas a las directores, comités de auditoría y auditores, conforme a los requerimientos de los usuarios y emisores de la información.

Actividades

Las actividades y procesos de operación del CINIF tienen dos características fundamentales: pluralidad de representación e independencia. La emisión de normas contables será el resultado de un proceso en el cual estarán involucrados emisores, usuarios, supervisores y educadores de normas contables de información financiera a través del CINIF.

Una de las primeras actividades del Consejo fue la administración del proceso de transición de la Comisión de Principios de Contabilidad, unidad dentro del IMCP que controlaba la calidad y el apego de las normas a los fundamentos legales ya establecidos. Para ello creó el Centro de Investigación y Desarrollo (CID) que se convirtió en el responsable de efectuar el proceso de investigación, identificación, preparación, supervisión y emisión de estándares contables en los que se basarán las normas que serán anunciadas.

Es deber del CID proporcionar información financiera transparente, comparable y compatible con las normas internacionales. En otras palabras y de acuerdo con IMCP "el objetivo de los esfuerzos de investigación del CID será avanzar hacia una mayor compatibilidad y homologación de la información financiera en el ámbito internacional, así como producir y mantener las normas contables en la más alta calidad posible".

Las normas emitidas deberán cumplir las siguientes características:

- a) Ser objetivas y confiables;
- b) estar relacionadas con el desempeño de las actividades económicas, y
- c) servir a los objetivos de los emisores y usuarios de dicha información financiera.

Adicionalmente, el Centro de Investigación y Desarrollo tendrá bajo su mando la inspección y edición de libros sobre temas financieros globales, tales como negociaciones conjuntas; conversión de estados financieros de moneda nacional a moneda extranjera; realización de informes para la bolsa de valores; elaboración de guías de aplicación de normas emitidas y creación de sistemas integrados de administración financiera.

La importancia del CINIF

Los inversionistas y proveedores de capitales globales (Fondo Monetario Internacional, Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo, etcétera) requieren que la información financiera sea confiable y compatible con el ámbito internacional. La información debe ser comprensible para cualquier país del mundo, razón por la cual la comunidad financiera debe trabajar para lograr lo más pronto posible la armonización y convergencia de las normas contables.

Éstas deben desarrollarse y mantenerse dentro de una robusta estructura de control y administración ordenada para constituir una plataforma que impulse el valor del crédito, promueva la inversión y, en consecuencia, fortalezca la economía mundial.

La disponibilidad de información financiera adecuada en el sector empresarial, industrial y de servicios de todos los países representa un elemento clave para “generar, mantener o reconstruir la confianza en los inversionistas para que los mercados cuenten con la liquidez necesaria”, señala el IMCP en el documento de creación del CINIF.

Consejo Directivo (CD)

La principal función del CD es la procuración de fondos para el financiamiento de las operaciones y el logro de los objetivos para los que fue constituido el CINIF. Sus responsabilidades incluyen también, la aprobación del presupuesto anual, el designar al Director del Centro de Investigación y Desarrollo, aprobar el nombramiento de investigadores, evaluar el desempeño del CID y vigilar el cumplimiento de los objetivos y estatutos de la asociación.

El Consejo Directivo comenzó sus funciones desde hace poco más de unos años, trabajando en la constitución de la sociedad, el cumplimiento con los requerimientos legales necesarios y la obtención de donaciones para hacer frente a los gastos de constitución y operación ya que, por ser una entidad privada, tiene que operar con aportaciones recibidas de los diversos sectores del país que pudieran estar interesados en la calidad, independencia y convergencia a nivel internacional de las normas de información financiera.

La Misión del Consejo

- Promover la comprensión, por parte del gobierno, las instituciones financieras, empresariales, profesionales, educativas y de la profesión contable, del valor que tiene para ellos la transparencia en la información financiera por parte de una sólida profesión contable que opera dentro de un claro marco regulatorio institucional y busque armonizar la práctica nacional en materias contables, de acuerdo con normas de información financiera aceptadas globalmente.
- Evaluar el desempeño del Centro de Investigación y Desarrollo (CID) quien lleva a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de las normas de información financiera.
- Ayudar a definir las expectativas de cómo la profesión contable, la comunidad de emisores, así como los usuarios deben asumir sus responsabilidades para apoyar al interés público y promover el desarrollo económico del país.
- Difundir los conocimientos derivados de la investigación entre la profesión contable, las universidades, la comunidad financiera, los organismos empresariales y el sector gobierno.

Directorio del Consejo Directivo

- C.P.C. Alfonso Lebrija Guiot. Presidente
- C.P.C. Alberto Tiburcio Celorio - Vicepresidente
- C.P.C. Roberto Danel Díaz - Secretario

- Lic. Vicente Corta Fernández
- C.P. Juan Manuel Gallardo Olivares
- C.P.C. Carlos Garza y Rodríguez
- Lic. Carlos Gómez y Gómez
- C.P.C. Sergio Ruíz Olloqui Vargas
- Lic. Alberto Vilar Arellano

Comité de Vigilancia

Su función es vigilar las operaciones y el cumplimiento de los estatutos de la asociación, así como rendir anualmente a la Asamblea de Asociados, informes sobre la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el CD.

Directorio del Comité de Vigilancia

- C.P.C. Javier Soni Ocampo - Presidente
- C.P.C. Daniel del Barrio Burgos
- C.P.C. Guillermo García Naranjo

Comité de Nominaciones (CN)

Es instalado por la Asamblea de Asociados y se integra por representantes de las instituciones públicas y privadas (asociados). Su responsabilidad es la designación de los miembros del Consejo Directivo y del Comité Técnico Consultivo.

Comité Técnico Consultivo (CTC)

Su responsabilidad es asesorar y dar sus recomendaciones al CID, sobre los proyectos que deba desarrollar en cuanto a normas de información financiera y documentos normativos que se pretenda enviar a auscultación o publicación final.

En la etapa inicial elaboró los perfiles de selección para los integrantes del CID, incluido el Director, la emisión de su reglamento y los distintos enfoques que deben seguirse para la elaboración, auscultación, emisión y difusión de normas de contabilidad. Apoya al CD en la obtención de financiamiento. Como parte de sus funciones, dio sus recomendaciones para la elaboración del programa del trabajo del CID.

Consejo Técnico Consultivo

- C.P.C. Héctor Pérez Aguilar - Presidente
- C.P. Gerardo Estrada Attolini - Vicepresidente
- C.P.C. Alejandro González Anaya
- C.P.C. Eduardo Argil Aguilar
- C.P.C. Dra. Beatriz Castelán García
- Lic. Jorge García de la Vega
- C.P. Rafael Garza Lozano
- Lic. Carlos Madrid Camarillo
- Lic. Carlos Sámano Caballero
- C.P.C. Fausto Sandoval Amaya
- C.P. Beatriz Zaval Trujillo

Centro de Investigación y Desarrollo (CID)

El CID está integrado por investigadores de tiempo completo, provenientes de diferentes campos de experiencia y competencia profesional, resaltando su independencia de criterio, objetividad e integridad, quienes trabajan junto con reconocidos profesionistas y académicos voluntarios, a fin de lograr puntos de vista plurales e independientes en la preparación de las normas de información financiera.

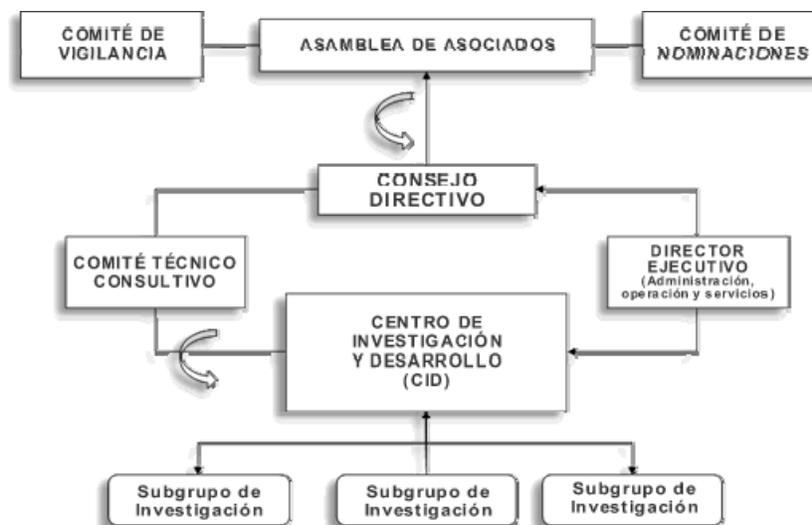
El CID tiene suscritos convenios con diferentes centros de investigación de las universidades y unidades profesionales de mayor prestigio en el país para obtener su apoyo en el desarrollo de proyectos, siempre bajo la coordinación de los investigadores del CID. Se ha firmado un convenio con el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM), la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), el Instituto Politécnico Nacional (IPN), el Instituto Tecnológico de Estudios Superiores de Monterrey (ITESM) y la Universidad Iberoamericana (UI).

Directorio del CID

- C.P.C. Felipe Pérez Cervantes. Director
- C.P.C. Alfonso Campaña Roiz - Investigador
- C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno - Investigador
- C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges - Investigadora
- C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas - Investigador
- C.P. Isabel Garza Rodríguez - Encargado de proyecto
- C.P. Jessica Valeria García Mercado - Investigadora asistente
- C.P.C. José Carlos Sánchez Montoya - Investigador Gubernamental¹³

Una contabilidad adecuada en las empresas y entidades de todos los sectores del país es la clave para mantener la confianza o bien, reconstruirla para el futuro. Información financiera transparente, dentro de una robusta estructura de control, y una administración ordenada, son una poderosa palanca para establecer o incrementar el valor crediticio.

Estructura CINIF



¹³ www.cinif.org.mx

Objetivos del CINIF

Es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido en 2002 por entidades líderes de los sectores público y privado (ASOCIADOS), con los siguientes objetivos:

- Desarrollar normas de información financiera, transparentes, objetivas y confiables relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y gubernamentales, que sean útiles a los emisores y usuarios de la información financiera.
- Llevar a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de las normas de información financiera, que den como resultado información financiera comparable y transparente a nivel internacional
- Lograr la convergencia de las normas locales de contabilidad con normas de información financiera aceptadas globalmente.

En esta importante función, a partir del 1° de junio de 2004 sustituye a la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, quien durante más de 30 años, desempeñó esta función, con un alto grado de dedicación, responsabilidad y profesionalismo. En abril de 2003, la Comisión Nacional Bancaria y de Valores determinó que las empresas registradas en la Bolsa Mexicana de Valores, preparen su información financiera siguiendo las normas establecidas por el CINIF

Normas Promulgadas por el CINIF

Significado de términos

- APB Opinion: Opinión del Comité de Principios de Contabilidad (Accounting Principles Board Opinion);
- MC: Marco Conceptual;
- NIC: Norma Internacional de Contabilidad (International Accounting Standard, IAS);
- NIF: Norma de Información Financiera;
- NIIF: Normas Internacionales de Información Financiera (International Financial Reporting Standards, IFRS);
- SFAC: Declaración de Conceptos de Contabilidad Financiera (Statement of Financial Accounting Concepts);
- SFAS: Declaración de Normas de Contabilidad Financiera (Statement of Financial Accounting Standards);
- USGAAP: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos de Norteamérica (United States Generally Accepted Accounting Principles),
- AU: Declaraciones de Normas de Auditoría (Statements on Auditing Standards).

Publicaciones más Relevantes

NIF	Título	Objetivo	Equivalencia con las NIIF	Equivalencia con USGAAP	Equivalencia con Boletines anteriores
NIF A-1	Estructura de las Normas de Información Financiera	Definir la estructura de las Normas de Información Financiera (NIF) y establecer el enfoque sobre el que	--	--	A-1

		se desarrollan el Marco Conceptual (MC) y las NIF particulares.			
NIF A-2	Postulados Básicos	Definir los postulados básicos sobre los cuales debe operar el sistema de información contable.	MC	SFAC 2	A-1 A-2 A-3
NIF A-3	Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros	Identificar las necesidades comunes de los usuarios y establecer, con base en las mismas, los objetivos de los estados financieros; así como sus características y limitaciones.	MC	SFAC 1 SFAC 4	B-1 B-2
NIF A-4	Características cualitativas de los estados financieros	Establecer las características cualitativas que debe reunir la información financiera contenida en los estados financieros, para satisfacer apropiadamente las necesidades comunes de los usuarios generales de la misma y con ello, asegurar el cumplimiento de los objetivos de los estados financieros.	MC	SFAC 2	A-1 A-5 A-6
NIF A-5	Elementos básicos de los estados financieros	Definir los elementos básicos que conforman los estados financieros para lograr uniformidad de criterios en su elaboración, análisis e interpretación, entre los usuarios generales.	MC	SFAC 6	A-7 A-11
NIF A-6	Reconocimiento y valuación	Establecer los criterios generales, que deben utilizarse en la valuación, tanto en el reconocimiento inicial como en el posterior, de transacciones, transformaciones	MC	SFAC 5 SFAC 7	--

		internas y otros eventos, que han afectado económicamente a la entidad. Asimismo, definir y estandarizar los conceptos básicos de valuación que forman parte de las normas particulares aplicables a los distintos elementos integrantes de los estados financieros.			
NIF A-7	Presentación y revelación	Establecer las normas generales aplicables a la presentación y revelación de la información financiera contenida en los estados financieros y sus notas.	NIC 1	APB Opinion 22	A-5
NIF A-8	Supletoriedad	Establecer las bases para aplicar el concepto de supletoriedad a las NIF, considerando que al hacerlo, se prepara información financiera con base en ellas.	--	--	A-8
NIF B-1	Cambios contables y correcciones de errores	Establecer normas particulares de presentación y revelación de cambios contables y correcciones de errores.	NIC 8	SFAS 154	A-7
NIF B-3	Estado de Resultados	Establecer las normas generales para la presentación y estructura del estado de resultados, requerimientos mínimos de su contenido y normas generales de revelación.	NIC 1	SFAC 1 SFAC 6 APB 30 SFAS 144	B-3
NIF B-13	Hechos posteriores a la fecha de los	Establecer el tratamiento contable a que deben sujetarse	NIC 10	AU Section 560 AU Section 561	B-13

	estados financieros	los hechos posteriores a la fecha de los estados financieros indicando cuándo esos hechos deben reconocerse en dichos estados y cuándo sólo deben revelarse.			
NIF C-13	Partes relacionadas	Establecer las normas particulares de revelación aplicables a las operaciones con partes relacionadas. Lo anterior para poner de manifiesto la posibilidad de que los estados financieros pudieran estar afectados o afectarse en el futuro por la existencia de partes relacionadas, así como por las operaciones celebradas y los saldos pendientes con éstas.	NIC 24	SFAS 57	C-13
NIF D-6	Capitalización del resultado integral de financiamiento	Establecer las normas que deben observarse en la capitalización del resultado integral de financiamiento (RIF) atribuible a ciertos activos cuya adquisición requiere de un periodo sustancial (prolongado) antes de su uso intencional ¹⁴	NIC 23	SFAS 34 SFAS 42 SFAS 58 SFAS 62	C-6 C-4

CINIF como representante de México ante la reestructura internacional

A diferencia de Estados Unidos, México no ha necesitado de escándalos corporativos para iniciar un proceso de cambio y adecuación a sus normas contables, que estén en sintonía con la realidad internacional.

Después del colapso financiero de algunas empresas estadounidenses a finales de 2001, podría pensarse que es cuando surge la necesidad de emitir normas contables de alta calidad y transparentes, pero no es así. La idea de incrementar la eficiencia de los mercados de capital internacionales con el fin de atraer a un mayor número de inversionistas ha sido, desde hace varios años, uno de los principales detonadores de los cambios en la forma de auscultar, emitir y difundir normas contables en el ámbito internacional.

¹⁴ www.cinif.org.mx

Los documentos publicados en 1998 por el Financial Accounting Standards Board (FASB), -International Accounting Standard Setting: A Vision for the Future-, y por el International Accounting Standards Board (IASB), -Shaping IASB for the Future, ambos organismos líderes en la emisión de normas contables, dan cuenta clara de estos hechos y presentan tres ideas consistentes entre sí.

1. La información financiera y la emisión de normas no son inmunes a los tiempos cambiantes que se viven hoy en día. Las instituciones tienen que evolucionar en sus procesos y estructura para alcanzar normas de alta calidad, que en un futuro puedan llegar a convertirse en juego de normas uniforme para la mayoría de los países.
2. El desarrollo de normas de alta calidad proviene de emisores de normas con estructuras de decisión independientes; procesos apropiados de implantación de normas (“due process”); y la capacidad técnica adecuada de sus miembros.
3. El rápido crecimiento de los mercados de capital internacionales, combinado con el aumento de inversiones en algunos países y el acceso a mercados públicos internacionales, ha promovido el desarrollo de un lenguaje financiero común y por ende, la convergencia de las normas contables en el mundo como objetivo principal a corto plazo.

La presencia de un gran número de empresas mexicanas en los mercados financieros internacionales y el estrecho vínculo que nuestro país guarda con los bloques económicos más poderosos del mundo, ha acelerado este proceso. Por ende, la evolución de nuestro organismo emisor de normas contables se ha convertido no sólo en una acción fundamental, sino también, en un hecho inevitable.

Perspectivas

Entre los retos que enfrenta el CINIF está el de mantenerse como una entidad privada, independiente y objetiva que responda al interés público y esté alerta y abierto a las necesidades de los usuarios de la información financiera. Para ello requiere del apoyo continuo de los sectores interesados para los que el CINIF emitirá normas. De no ser así, la facultad de emitir normas podría ser transferida del sector privado al sector público sujetando este proceso a una decisión política (basta con señalar las amargas experiencias de algunos países latinoamericanos que han adoptado normas internacionales de contabilidad por decreto). Por ende, es claro que la normatividad debe emitirse por aquellos expertos, que como el CINIF, entienden las complejidades propias de los entes económicos.

También es evidente que el CINIF no puede permanecer ajeno a los desarrollos internacionales, y debe acercarse a los organismos contables líderes en búsqueda de soluciones. En los pasados meses, el CID se ha preocupado por establecer comunicación directa con el FASB y el IASB, a los cuales se les ha informado de su existencia, objetivos y disposición para cooperar en el desarrollo de normas globales; incluso recientemente el IASB ha ofrecido su apoyo al CINIF para la consecución de sus objetivos.

Aunado a lo anterior, se busca que el CID trabaje en sincronía con los organismos internacionales mencionados. Esto lo condiciona a participar en sus procesos de auscultación a fin de conocer los avances en materia de normatividad y anticipar su impacto, sin descartar que en un futuro el CID pueda influir directamente en su emisión. Así, el CID buscará constituirse como un organismo innovador que esté a la vanguardia de las teorías contables y técnicas de investigación mundial, siendo proactivo, más que reactivo, en la exploración de soluciones contables.

El proceso de convergencia no implica una adopción “ciega” de normas internacionales pues muchas de ellas no son suficientes para resolver situaciones y transacciones únicas del contexto mexicano, por lo que necesariamente tendrán que adaptarse, no adaptarse (énfasis añadido). Pero esto no es un camino fácil, ya que se requiere de un largo proceso de investigación, difusión, auscultación, debate y consenso de las normas previamente a su emisión. Por ende, la interpretación y adecuación de estas normas será una de las principales misiones del CID.

En definitiva, el CINIF pretende mantenerse como un organismo líder en el desarrollo y mejoramiento de normas contables. Su objetivo es promover la participación activa de diversos interesados en la emisión de normas contables, para enriquecer el proceso de detección y corrección de problemas, implementación de soluciones y emisión de normas. Esto se está logrando con estructuras modernas, empleando como base los modelos que han utilizado con éxito otros países.

CINIF y la contabilidad internacional

Estados Unidos, Europa, Japón y algunos países de América Latina ya han iniciado el proceso para homologar la información financiera. En el caso de México, la responsabilidad recae en el Centro de Investigación y Desarrollo. Desde su inicio, el Centro de Investigación y Desarrollo (CID) del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) se destaca como un pequeño, pero excepcional, núcleo creador, reformador y emisor de normas contables y de información financiera de alta calidad.

En la estructura del CID se incluyen los centros de investigación de las universidades y unidades profesionales de voluntarios calificados, para el desarrollo de proyectos seleccionados por el Centro. No cabe duda que las actividades conjuntas del CINIF y las universidades beneficiarán al sector académico, ya que tanto logros como contribuciones permitirán a las instituciones educativas preparar mejor a las nuevas generaciones de estudiantes de la contaduría pública, ante los retos del mundo cambiante.

Para lograr la convergencia mencionada, el CID procedió a comparar los principios nacionales con los internacionales, tanto del IASB (International Accounting Standards Board) como del FASB (Financial Accounting Standards Board), e identificar las diferencias, las cuales serían sometidas a un proceso de análisis, previo a su conciliación, para identificar las razones específicas de las mismas, tales como culturales, legales, económicas o de diferentes estructuras de mercados de capital. Una vez identificadas se podrán precisar las posibilidades de conciliación.

También se tiene la creencia de que sólo basta con tomar las normas internacionales de contabilidad y decretar su aplicación obligatoria a partir de un periodo determinado. Si bien es necesario procurar la aplicación de esas normas y hacerlas nuestras, no es suficiente con adoptarlas para que la información financiera sea comparable a escala internacional; hay que adaptarlas. Para ello, se requiere de un largo proceso de investigación, difusión, auscultación, debate y consenso de las normas previamente a su emisión.

El proyecto de convergencia de los principios contables nacionales con las normas internacionales de contabilidad es muy importante: miles de empresas adoptarán las normas internacionales de contabilidad como fuente de información financiera en los próximos años, pero mientras en México no se tenga un conjunto de principios de contabilidad aceptados globalmente, el proceso para obtener recursos de los mercados mundiales de capital será muy difícil.

Cinco aspectos deben subrayarse para emitir los principios y normas como producto de la actividad del CINIF:

1. Tener alcances muy amplios, es decir, en lo posible se deben aplicar los principios y normas a todas las industrias, considerando sus especificidades.
2. Evitar que la cantidad de normas o principios se incrementen al pretender cubrir tipos específicos de transacciones. Cuando esto sucede, la interpretación de los estándares se torna más compleja.
3. Contener pocas alternativas o excepciones (de ser posible, ninguna).
4. Las transacciones similares deben tener un tratamiento similar.

5. El CINIF, inversionistas, organismos reguladores y preparadores de la información financiera deben estar conscientes de que las normas permiten y requieren del ejercicio de un apropiado juicio profesional, reconociendo que no sería posible emitir normas específicas que cubran cualquier situación particular.

Cabe señalar que las normas emitidas por el CINIF, identificadas con las siglas NIF, después de los procesos de revisión y auscultación entre la comunidad financiera y la profesión contable, sustituirán gradualmente a los boletines normativos de la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos IMCP

¿Qué es el IMCP?

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP) es una federación fundada en 1923, que se conforma de 61 colegios de profesionistas agrupando a más de veinte mil contadores públicos asociados en todo el país.

Es un organismo social que tiene como objetivo atender a las necesidades profesionales y humanas de su membresía, para así elevar su calidad, preservando los valores que han orientado la práctica de la carrera de contador público. Es una institución normativa, puesto que de ella han emanado el código de ética profesional, que establece las reglas de conducta que todo asociado debe cumplir para ser considerado parte de esta institución.

Durante más de 30 años fue el cuerpo normativo en principios de contabilidad generalmente aceptados, ahora ha delegado esta función en el organismo independiente Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

Desde hace más de 20 años estableció un programa de educación profesional continua, que ha servido como base para que desde 1998, se haya creado la certificación profesional del contador público. Es la primera institución en México que en el año 2005, recibió el certificado de idoneidad para actuar como entidad certificadora por parte de la Secretaría de Educación Pública. Este organismo emite la normatividad relativa al trabajo del auditor independiente, normas que son utilizadas en diversos países además de México.

En un entorno global el IMCP pertenece al organismo regional AIC (Asociación Interamericana de Contabilidad) que agrupa a la profesión de toda América y al organismo mundial IFAC (International Federation of Accountants). La máxima autoridad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, reside en la Asamblea General de Socios. Esta se encuentra formada por todos los contadores asociados a alguno de los colegios federados al IMCP. El órgano de gobierno lo constituye la Junta de Gobierno conformada por el Comité Ejecutivo Nacional y los Presidentes de los 61 colegios federados.

La Junta de Gobierno, delega sus facultades directivas en el Comité Ejecutivo Nacional, que se conforma del Presidente, del Vicepresidente General, nueve Vicepresidentes de Operación, cinco Vicepresidentes Regionales, el Secretario, el Tesorero y el Protesorero. La vigilancia del organismo queda a cargo del Auditor y su administración a cargo del Director Ejecutivo.

La Visión del Instituto es: Ser la comunidad de profesionistas más prestigiosa, para contribuir a un mundo mejor.

La Misión del Instituto es: Fortalecer a la comunidad contable en su desarrollo humano y profesional,

dentro de los más altos estándares éticos.

Los Valores

- **Verdad:** La esencia del trabajo del contador público radica en la verdad. Es su razón de ser. La verdad, aún en la más difícil de las situaciones, es liberadora. La verdad hace la vida. Debemos mantener, ante todo, la verdad: la verdad en nuestras acciones, la verdad en nuestro trabajo, la verdad en la información que presentamos, porque la verdad es el vínculo que nos acerca a nuestros agremiados, a nuestros clientes, a nuestros proveedores, a nuestro personal y a la sociedad misma.
- **Integridad:** Integridad es probidad, es rectitud, es honestidad y respeto. Debemos ser íntegros y leales para obtener de la sociedad, la confianza y la credibilidad, indispensables para el sustento de las relaciones personales, profesionales y comerciales. La integridad va de la mano con la ética personal y profesional. La integridad es la congruencia de nuestros valores con las prácticas de nuestra institución.
- **Responsabilidad:** Ser responsables es tener la capacidad de reconocer el alcance de nuestras acciones y de sus consecuencias, y de responder por ellas. En nuestra profesión, la responsabilidad es factor sustantivo para el alcance del éxito. Debemos ser responsables y disciplinados en todas las acciones que desarrolla nuestra institución y en el impacto que, en las disciplinas que son inherentes a nuestra profesión, pueden causar, no sólo a nuestros agremiados, clientes, proveedores y personal, sino a toda nuestra sociedad.
- **Compromiso:** El compromiso comprende el deber de mantener una actitud de apertura para escuchar las críticas y sugerencias recibidas de nuestros agremiados, clientes, proveedores, personal y comunidad, en general, y de actuar en consecuencia. Comprometerse es obligarse, con libertad, a actuar, a responder, a cooperar, a ser responsable. Nuestro compromiso comprende también una actitud de diálogo y de inclusión, aun para quienes no comparten nuestras ideas y nuestros ideales, porque conformamos un grupo de aprendizaje, deseoso de crear y de innovar. Nuestro compromiso es, en resumen, dar lo mejor de nosotros mismos a todos aquellos que se relacionan con nuestra institución.

Historia

Hablar de la historia del Instituto es hablar de una vida institucional, que ha sido fructífera, exitosa y trascendente, ello evidentemente no fue una tarea fácil, es el resultado de una gran suma de esfuerzos de integrantes de la Contaduría Pública organizada alrededor del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., quienes a lo largo de los años han mantenido el espíritu y la dedicación de los visionarios pioneros que decidieron formar este prestigioso organismo.

El 25 de mayo de 1907, se ha aceptado como la fecha del nacimiento de la profesión contable en México. En este día presentó su examen don Fernando Díez Barroso, mediante el cual recibió el primer título de Contador de Comercio que se expidió en México. Más adelante, por una iniciativa del mismo Díez Barroso los planes de estudio fueron modificados y el título otorgado cambió al de Contador Público.

Aun cuando se considera el 6 de octubre de 1923, como la fecha en que se creó el Instituto, en realidad fue el 11 de septiembre de 1917, cuando se constituyó la Asociación de Contadores Titulados, misma que entonces agrupaba a contadores de comercio y que cambió de nombre al de Instituto de Contadores Públicos Titulados de México en ese mismo 1923.

A fines de 1919, la Asociación de Contadores Titulados aprobó una iniciativa de Díez Barroso y

Casas Alatraste para fundar, dentro de la misma agrupación, un cuerpo técnico de contadores que se denominó Instituto de Contadores Públicos Titulados de México, contando con personalidad jurídica propia. Este cuerpo técnico iba dirigido a aquellas personas que obtuvieran el título oficial de contador, siempre y cuando cumplieran con altos rangos de exigencia de carácter ético y técnico. Desde entonces nació el espíritu que distingue al Instituto, la excelencia.

Fue hasta el 6 de Octubre de 1923, cuando se consideró madura y claramente definida la esencia del Instituto, al adquirir la facultad para canjear los antiguos títulos de Contador de Comercio por los de Contador Público. En ese año el Presidente de la República era Álvaro Obregón, a quien la revuelta Delahuertista le estalló en diciembre, dos meses después de creado el Instituto.

En diciembre de 1948, se constituyó el Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León y en junio de 1949 lo hizo el Colegio de Contadores Públicos de México, seguido casi inmediatamente por el Instituto de Contadores Públicos de la Laguna.

Con vistas ya al reconocimiento de un organismo que representara a la profesión contable nacional, siendo Presidente del Instituto don Tirso Carpizo (1953-1955), se modificaron los estatutos del organismo, que adoptó la denominación de Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

El primer paso para la unificación de la profesión contable fue la celebración de la Primera Convención de Contadores, efectuada en 1957, en ocasión del aniversario de oro de la Contaduría Pública. Estas convenciones se establecieron como evento bianual, al cual asistían cada vez más colegios e institutos.

En 1964, una comisión formada por don Manuel Fernández Márquez, don Ramón Cárdenas Coronado y don Rosendo Millán Torres, sentó las bases para la constitución del IMCP como Organismo Nacional, la cual se consumó con el acuerdo de los organismos asistentes a la Quinta Convención Nacional de Contadores Públicos, celebrada en Chihuahua en 1965.

El reconocimiento oficial fue extendido por la autoridad el 28 de junio de 1977, al obtenerse ante la Dirección General de Profesiones el registro de la primera federación de Profesionistas de México, siendo Presidente del organismo Gabriel Mancera Aguayo. La denominación actual de nuestro organismo es desde entonces, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de Colegios de Profesionistas.

El 1° de mayo de 1998, entra en vigor el Reglamento de Certificación y se presenta al Comité Mexicano para la Práctica Internacional de la Contaduría (COMPIC). Este organismo acuerda que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos es la única entidad profesional con su respaldo para certificar a los Contadores, en reconocimiento a la seriedad e institucionalidad de nuestra organización.

El 8 de septiembre de 1998, en los Pinos, el Presidente de la República, Dr. Ernesto Zedillo Ponce de León, entregó las constancias a los primeros 575 Contadores Públicos certificados. La certificación ya era un hecho y pone a nuestro país a la vanguardia en actualización profesional.

Al 31 de agosto de 1999, se habían certificado 5,707 contadores, lo que recompensaba las críticas y las controversias que se suscitaban.

Otro gran reto del Instituto fue dar vida al Patronato para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera que evolucionó al Consejo Mexicano para Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, cuyo documento constitutivo resultó de un proceso concienzudo de auscultación y consensos de los involucrados.

En acto solemne el 21 de agosto de 2001, ante la presencia del Presidente de la República, Vicente Fox Quesada, se constituyó el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., federación de 61 colegios de profesionistas en toda la República Mexicana, cuenta con más de 19,000 contadores públicos asociados a la fecha. El IMCP ha venido cultivando estrechas relaciones con diferentes organismos y asociaciones trascendentales en la vida diaria de nuestro país.

Desde su nacimiento hasta nuestros días el IMCP ha tenido una gran influencia en la vida profesional, económica, académica, social, política y cultural de México, lo que ha dejado plasmado en su huella fiel a seguir ante organismos como la UNAM, el ITAM, la ANFECA, el IMEF, la AEF, el IMAI, la AMAI, la SHCP, la SEP; por sólo mencionar algunos.¹⁵

Naturaleza Jurídica y Objetivos

1.01 La Asociación Civil a que se refieren estos Estatutos se denomina “Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Federación de Colegios de Profesionistas”, de aquí en adelante el Instituto.

1.02 La misión del Instituto es fortalecer a la comunidad contable en su desarrollo humano y profesional, dentro de los más altos estándares éticos, en beneficio de la sociedad. En consecuencia, los valores en los que se basa la misión antes descrita y que rigen su actuación y la de las Asociaciones Federadas al mismo, son la verdad, la integridad, la responsabilidad y el compromiso.

1.03 Con base en lo anterior, el Instituto tiene los siguientes objetivos:

- a) Mantener la unión profesional de los contadores públicos en toda la República.
- b) Fomentar el prestigio de la profesión de contador público, difundiendo el alcance de su función social y vigilando que la misma se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad, idoneidad y competencia profesional y moral en el cumplimiento y respecto de las disposiciones legales relacionadas con su actuación.
- c) Propugnar la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación por parte de sus asociados, de las normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional que se juzguen necesarios.
- d) Divulgar, en interés del público, las normas contables que deben observarse en la formulación y presentación de información financiera para fines externos y promover su aceptación y observancia en el país.
- e) Promover la expedición de leyes, reglamentos y reformas, relativos al ejercicio profesional.
- f) Salvaguardar y defender los intereses profesionales de sus asociados.
- g) Representar a través de sus órganos adecuados, o delegando su representación en las Asociaciones Federadas, a todos los contadores públicos de la República ante las autoridades y dependencias gubernamentales, en los aspectos procedentes.
- h) Servir de cuerpo consultivo en asuntos de carácter general relacionados con la profesión.
- i) Arbitrar los conflictos que le sean planteados por las Asociaciones Federadas o por sus asociados, de acuerdo con las bases que al respecto se establezcan.
- j) Procurar el intercambio profesional con las agrupaciones extranjeras e internacionales de contadores públicos y representar oficialmente a la profesión, con el carácter de organismo nacional, en congresos y reuniones profesionales.
- k) Llevar a cabo las tareas de investigación tendientes a producir tecnología de auditoría y de control, que sean de utilidad a los usuarios de nuestros servicios, tanto en el sector empresas como gobierno.

¹⁵ www.cmcp.org.mx

- l) Analizar y consultar con la membresía del IMCP los proyectos sobre la normatividad contable emitidos por los organismos nacionales e internacionales a los cuales pertenezca el IMCP y elaborar documentos que contengan criterios sobre temas de interés para los miembros de la profesión y de aplicación práctica de normas de información financiera.
- m) Adoptar como disposiciones fundamentales, consecuentemente de observancia obligatoria para los socios del Instituto, las normas de información financiera que emita el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) a través de su Centro de Investigación y Desarrollo (CID).

1.04 En la realización de sus objetivos, deberán prevalecer los principios de subsidiaridad y solidaridad que le son propios al Instituto y a las Federadas.

1.05 El Instituto es una Asociación Civil y a falta de disposiciones expresas en su escritura constitutiva, en sus reformas y en sus Estatutos, se regirá por las disposiciones de su Asamblea General de Socios, de la Junta de Gobierno, del Comité Ejecutivo Nacional y de la Junta de Honor, de acuerdo con sus respectivas atribuciones.

1.13 El Instituto vigilará el cumplimiento de las disposiciones fundamentales en materia de control de calidad, ya sea directamente, o bien, a través de su participación como constituyente del Consejo Mexicano para la Vigilancia del Control de Calidad de las Firmas de Contadores Públicos o cualquiera que sea el nombre con que se le designe.

El IMCP ante los nuevos retos económicos internacionales

Después del análisis de la información aquí presentada, se puede preguntar, entonces ¿En base a que se realiza la auditoría de estados financieros? Se realiza de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, que son las normas profesionales los principios que rigen la conducta personal y profesional del auditor y su equipo. ¿Quién emite las normas de actuación del auditor? Estas son emitidas por la misma profesión, a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, quien a su vez depende del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Las Normas que se han emitido en México, son muy similares a las Normas Internacionales y a las Normas emitidas en los Estados Unidos, elaboradas así ya que las compañías públicas grandes (large accelerated filers) ubicadas fuera de Estados Unidos de América cuyas acciones se cotizan en ese país, deben cumplir con los requisitos de la sección 404 de la Ley Sarbanes-Oxley.

Deben presentar su evaluación del control interno relativo, con la información financiera ante la Comisión de Valores de ese país, la Securities and Exchange Comisión (SEC). Los Emisores Privados Extranjeros, los Foreign Private Issuers (FPI) deben incluir en su reporte anual un informe del control interno de la administración a partir del ejercicio 2006, el cual debe incluir diversos elementos que a continuación revisaremos.

Por lo tanto, algunos FPI pueden tener sólo una oportunidad de demostrar al auditor que el cierre financiero y de reporte opera eficazmente. Además, algunas de estas compañías mantienen sus registros de acuerdo con reglas contables locales; y rara vez usan los principios de contabilidad generalmente aceptados en EU. La información financiera bajo US GAAP, incluyendo las revelaciones se hace para cumplir con los requisitos de información de la forma 20-F.

La Evaluación de los controles de las organizaciones de servicio. La norma requiere evaluar los servicios de una organización de servicio cuando forman parte del sistema de información de una compañía, ya que "son parte del componente de información y comunicación del control interno relacionado con la información financiera de la compañía". Tanto la administración como el auditor

deben considerar las actividades de la organización de servicio determinando la evidencia requerida para soportar su evaluación de control interno relacionado con la información financiera y tomar en cuenta los requisitos que marca el Pronunciamiento de Normas de Auditoría (SAS) número 70. Eficaces.

Departamentos de auditoría interna eficaces. La Norma permite al auditor confiar en el trabajo de otros bajo ciertas circunstancias (auditores internos, personal de otra compañía, o terceros que trabajan bajo la dirección de la administración) para efectos de completar su evaluación de la afirmación de la administración sobre el control interno relacionado con la información financiera. Generalmente la función de auditoría interna se enfoca a los riesgos operativos y el personal de auditoría interna puede carecer de competencia, conocimiento, y experiencia para evaluar eficazmente el control interno relativo a la información financiera. Evaluación de la administración en la evaluación del control interno relacionado con la información financiera.

Algunos ejemplos de controles sujetos a evaluación (por la administración y los auditores) relacionados con la prevención, identificación y el descubrimiento de fraude incluyen: cumplimiento de código de ética/conducta; actividad adecuada de auditoría interna, independencia e involucramiento del comité de auditoría; sistema de quejas y denuncias sobre asuntos discutibles de contabilidad y auditoría. Las deficiencias en esta área generalmente constituyen por lo menos una deficiencia significativa en el control interno relacionado con la información financiera. Los FPI debieron haber planeado cuidadosamente el alcance de todos los aspectos del proyecto de implementación.

Como parte de su evaluación de control interno, la administración debe evaluar y probar las actividades de supervisión, las cuales deben cubrir a cada subsidiaria en una organización. Tanto la administración como el auditor deben evaluar el diseño y la efectividad operativa de estos controles de supervisión, incluyendo aquéllos controles que existan a nivel subsidiaria. Para que la administración evalúe eficazmente los controles a nivel subsidiaria, las revisiones deben realizarse con el detalle suficiente a nivel corporativo y complementarse a los niveles apropiados de supervisión en las subsidiarias. Falta de conocimiento de US GAAP. La administración es responsable de los estados financieros y del diseño efectivo de los controles alrededor de la preparación de dichos estados.

Como podemos observar el Instituto debe de mantenerse actualizado en cuanto a los acontecimiento económico, políticos, sociales y por supuesto contables se refiere, así como tiene como obligación el capacitarse, actuar y fomentar la cultura del conocimiento y aplicación entre los mexicanos, esto con el fin de promover la cultura económica mundial y ayudar con esto a México a llevar el paso de las potencias mas importantes a nivel internacional.

Colegio de Contadores Públicos de México

Historia

El origen del Colegio está vinculado estrechamente con la formación de las escuelas y sus respectivas matrículas. Hacia 1949 existían sólo seis instituciones de educación superior que impartían la carrera de Contaduría, con una población escolar próxima a los cinco mil estudiantes. Entre ellas, las de mayor tradición eran la Escuela Superior de Comercio y Administración (ESCA) y la Facultad de Comercio y Administración, creadas en 1845 y 1929, respectivamente, en el seno de lo que es ahora la Universidad Nacional Autónoma de México, aunque la primera de ellas se había desprendido con anterioridad de la Máxima Casa de Estudios. Más tarde, a ellas se sumaron la Escuela de Contaduría del Instituto Tecnológico Autónomo de México (1946) y la Escuela Bancaria y Comercial (1949).

El Colegio está soportado normativamente en la Ley Reglamentaria en Materia de Profesiones para el

Distrito y Territorio Federales, publicada el 26 de mayo de 1945 en el Diario Oficial de la Federación, que fue objeto de una reforma en 1974 para centrar todas sus referencias en el Artículo 5 Constitucional. Esta ley regula la constitución y funcionamiento de los colegios de profesionales y puede señalarse como el detonador para impulsar la creación de nuestro Colegio, pues en ella se reconoce a la Contaduría como una actividad que requiere de título para ejercerse.

La Ley Reglamentaria supuso una controversia entorno a las facultades del ICPTM pararepresentar al gremio en la Ciudad de México y, a su vez, conservar su carácter regulador a escala nacional, lo que derivó en una escisión en dos grupos. Por un lado, los que buscaban la representatividad local y autónoma fundaron, el 13 de junio de 1949, el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, A.C. (CCPA), mientras que, otro sector amparado por el ICPTM y su cobertura nacional, formaron, el 20 de junio de ese mismo año, el CCPM.

En la escritura constitutiva del CCPM, de 1949, se señala como objeto del mismo lo siguiente:

- I. Reunir a los profesionales de la profesión "Contador Público", en los términos que marca la Ley Reglamentaria de Profesiones;
- II. Mantener y fomentar el crédito de la profesión de "Contador Público";
- III. Tender a unificar el criterio profesional de los asociados;
- IV. Defender los intereses individuales y colectivos de los asociados en los términos que establecen sus Estatutos;
- V. Prestar a los asociados ayuda profesional, moral y material;
- VI. Adquirir los bienes muebles e inmuebles necesarios a la existencia y fines del Colegio; y
- VII. En general, ejecutar todos los actos y celebrar los contratos encaminados a la realización de los objetos anteriores.

El Colegio fue constituido por 133 profesionales que, sumados a los 114 del gremio integrado, conformaron un nutrido conjunto de 247 contadores,¹⁶

Ya que el CCPM depende del IMCP, es necesario que también se encuentre a la par de las publicaciones de este último, por lo que en el último reporte de actividades del Colegio se informó de las actividades más relevantes realizadas durante el último periodo del 2007, la cual si se puede observar cumple con todos los estándares de calidad que el mismo colegio fomenta en las empresas y personas que se afilian a él.

Con el fin de estandarizar el servicio que ofrece a la membresía, a través de la certificación de los procesos, la implementación de un sistema de información adecuado, la capacitación del personal e instalaciones óptimas, esta Vicepresidencia efectuó en el periodo las siguientes acciones:

Después de haber obtenido en 2005 la Certificación ISO 9001-2000 en las áreas de servicio, se realizaron auditorías externas de seguimiento con resultados muy satisfactorios. Los procesos básicos evaluados fueron:

- Afiliación, Capacitación y Servicios para la Profesión.
- El Manual de Organización se mantiene como una de las fortalezas, ya que documenta los organigramas, así como las descripciones y perfiles de cada puesto, actualizándose constantemente al realizar las modificaciones necesarias en función de la operación.

Se puede decir que cuentan con un personal calificado y comprometido. Muestra de ello es el índice de rotación anual, que ha bajado a 2 por ciento. Estos resultados se sustentan con los indicadores de medición que en forma semestral se evalúan.

¹⁶ www.ccpm.org.mx

Se logró la implanto Intelisis, que es un nuevo sistema informático que permitió estandarizar todos los procesos operativos y su interacción. El mejor control de la información que se genera de las diversas áreas, agiliza su consulta y explotación, con lo cual se logro contar con datos para análisis y toma de decisiones de manera oportuna.

A través de la Certificación ISO 9001-2000 y los procedimientos de mantenimiento, también se ha evaluado que las instalaciones y los espacios sean los adecuados. Asimismo, se ha evaluado a los proveedores de los servicios de audio y video, con resultados satisfactorios. Desde 2006 cuentan con instalaciones que satisfacen las necesidades de personas con capacidades diferentes.

Propósito

Visión .- Contribuir en el desarrollo de la competitividad de los profesionales de la Contaduría Pública.

Misión.- Desarrollar, agrupar y representar a los profesionales de la Contaduría Pública ante la sociedad y autoridades, con un equipo de trabajo competente que brinde servicios de la más alta calidad.

Código de Valores

Como la Institución prestigiosa que es el Colegio, es necesario que este posea un código de valores a seguir por los integrantes de la misma, los cuales a la fecha son los siguientes:

- Lealtad a las personas. Ofrecen un ambiente de respeto, calidez y equidad.
- Atención de excelencia. Trabajan en equipo con un enfoque de servicio al socio, tomando en cuenta los detalles.
- Actuación íntegra y honesta. Comprometidos a ser congruentes entre lo que dicen y hacen, predicando con el ejemplo.
- Desarrollo y fortalecimiento de la Contaduría Pública. Fomentan la ética, el conocimiento, la innovación y el liderazgo.
- Permanencia en el tiempo. Somos sensibles al cambio y respondemos en forma organizada cumpliendo nuestra misión día a día.
- Política de Calidad

Contar con un equipo de trabajo enfocado a la agrupación y desarrollo de los Contadores Públicos, para representar y fortalecer a la profesión, mediante servicios de calidad y mejora continua, superando sus expectativas y necesidades.

En resumen

La misión del Colegio es “Agrupar a los Contadores Públicos, representándolos ante las autoridades y sociedad en general, difundir la imagen y calidad profesional, las actividades institucionales, proporcionar capacitación y educación profesional continua dirigida a cada uno de los sectores de manera que brinden servicios de calidad y generar los recursos necesarios para mantener, mejorar y ampliar sus actividades”. Se consideran como Contador Público las diferentes denominaciones con las que las instituciones de educación superior expiden sus títulos relativos a la contaduría pública, tales como Licenciados en Contaduría, Contador y Auditor.

El Colegio se adhiere a los requisitos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. señalados en sus Estatutos, para ser reconocido como una asociación federada y por lo mismo se consideran también como disposiciones fundamentales. De aquí en adelante al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. se le denominará como "el IMCP".

El Colegio tiene como finalidades

:

- a) Agrupar a los profesionales de la contaduría pública conforme a las disposiciones del artículo 5o. Constitucional y de su Ley Reglamentaria.
- b) Difundir la misión y las funciones de la contaduría pública, y vigilar que éstas se realicen dentro de un marco de responsabilidad, calidad, competencia profesional y moral, subrayando el respeto hacia las disposiciones legales relacionadas con su actuación.
- c) Capacitar y actualizar a los Contadores Públicos para que desempeñen su actividad con excelencia, promoviendo la certificación profesional, la educación profesional continua y, en su caso, aquellas otras normas que al respecto establezca el IMCP.
- d) Salvaguardar y defender los intereses profesionales de los Asociados conforme a sus posibilidades y campo de acción.
- e) Representar a los Contadores Públicos colegiados ante la sociedad, autoridades gubernamentales y demás órganos gremiales y profesionales.
- f) Promover la investigación relacionada con la contaduría pública, así como mantener e incrementar el prestigio de la misma.
- g) Realizar otras actividades o gestiones que ayuden, complementen o contribuyan, directa o indirectamente, a la consecución de los propósitos señalados en los incisos anteriores.

A lo largo de más de cinco décadas, el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., ha refrendado continuamente, mediante sus diversas actividades e iniciativas, sus principios y compromisos cardinales que lo unen a todos sus miembros, a la comunidad de contadores públicos y a la sociedad mexicana en general. Asimismo, el Colegio ha estado atento a las necesidades y exigencias de cada época y cada generación y, a raíz de ello, ha podido adecuar algunos aspectos que requieren de una actualización periódica.

1.3.2 Adopción de las regulaciones internacionales a la normatividad mexicana

Ya que México es un país que tienen relaciones comerciales con casi todo el mundo, ha sido necesario que las normas mexicanas se adapten a las nuevas regulaciones del control interno, aun cuando México cuenta dentro de su estructura organizacional con estándares de regulación. No solo ha sido necesario adoptar y adaptar las NIIF sino que también el adaptar las normatividades mexicanas para poder hacer frente a las exigencias internacionales, recordemos que en México existen un sin número de empresas de capital extranjero establecidas bajo el régimen mexicano pero que reportan a sus matrices en diferentes lugares del mundo y que a su vez les exigen estar reguladas bajo los lineamientos internacionales de control para la prevención de fraudes.

Es por este motivo que el CINIF, se vio en la necesidad de adaptar los boletines de regulación contable y de auditoría a los estatutos de control y prevención de fraudes, es así como crea el Boletín 3070 "Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros" y adapta los Boletines 3030, 3040 y 3050 a estas exigencias. A continuación presento los boletines mencionados y su aplicación dentro de las regulaciones mexicanas en cumplimiento con las exigencias internacionales.

Boletines 3070,3030.3040 y 3050 La respuesta Mexicana a las normatividades de control interno a nivel internacional

Aspectos mas relevantes del Boletín 3070 Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros

- Generalidades

En los párrafos 6, 10 y 14 del Boletín 1020 - Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y la naturaleza de la auditoría de estados financieros se establece que:

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

"La auditoría de estados financieros no tiene por objetivo el descubrir errores e irregularidades, por lo que debido a las características propias de su realización y a las limitaciones que ofrece cualquier sistema de control interno contable, existe un riesgo inevitable de que algunos errores o irregularidades puedan permanecer sin descubrirse; sin embargo, la responsabilidad del auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido detectados y no lo fueron, por no haberse cumplido con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En el transcurso de la auditoría se podrán identificar errores, los cuales se entienden como fallas involuntarias en la información financiera, tales como errores aritméticos, que los empleados cometen en los registros y en la información contable, equivocaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, debido a ignorancia de éstos o aplicaciones equívocas o parciales de los mismos, o de las transacciones efectuadas por la entidad.

Al detectar un error el auditor deberá evaluar si es intencional o no; si es intencional el auditor deberá sujetarse a las disposiciones de este boletín. En caso contrario, en atención a su importancia relativa, el auditor deberá cerciorarse de que el tratamiento del error está de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Para efectos de este Boletín 3070, las irregularidades a que se refiere el Boletín 1020 se equiparan a fraude. También, para efectos de este boletín robo comprende: sustracción, malversación, desfalco, "jineteo" de fondos o valores, abuso de confianza y uso indebido de activos.

Los requerimientos y guías contenidos en este boletín, tienen el propósito de que se integren en el proceso normal de una auditoría, de una manera lógica que sea consistente con los requerimientos y guías incluidos en otros boletines de esta Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, incluyendo los Boletines 3040 - Planeación y supervisión del trabajo de auditoría, 3030 - Importancia relativa y riesgo de auditoría y 3050 - Estudio y evaluación del control interno. Aun cuando algunos de los requerimientos y guías incluidos en este boletín se presentan de una manera que sugiere un proceso de auditoría secuencial, el auditar de hecho involucra un proceso continuo de obtención, actualización y análisis de información durante la auditoría. Por lo tanto, la secuencia de los requerimientos y las guías en este boletín, pueden implantarse de manera diferente en los trabajos de auditoría.

- Alcance y limitaciones

Este boletín es aplicable a las auditorías de estados financieros que se realizan de acuerdo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAs), y no se refiere a otros servicios que se le solicitan al auditor relativos a detección o prevención de fraudes o relativos a normas de atestiguamiento, ya que éstos, usualmente, incluyen procedimientos distintos a los aplicados en una auditoría de estados financieros.

Este boletín no se refiere a incumplimientos de una entidad con leyes y reglamentos, los cuales son tratados en el Boletín 3130 - Efecto en la auditoría por incumplimientos de una entidad con leyes y reglamentos, de esta misma Comisión.

- Objetivos

Los objetivos de este boletín son describir y presentar las características de fraude, establecer pronunciamientos normativos y proporcionar guías sobre las consideraciones de fraude que debe contemplar el auditor al diseñar los procedimientos que aplicará en la auditoría de estados financieros para cumplir con las normas anteriormente señaladas

- Características de fraude

El concepto legal de fraude es muy extenso y no es responsabilidad ni competencia del auditor el realizar determinaciones legales de cuándo un fraude ha ocurrido, por lo que el interés que el auditor debe tener sobre fraude se circunscribe específicamente al impacto que ese acto tiene o puede tener en los estados financieros; por lo tanto, para propósitos de este boletín, fraude se define como distorsiones provocadas en el registro de las operaciones y en la información financiera o actos intencionales para sustraer activos (robo), u ocultar obligaciones que tienen o pueden tener un impacto significativo en los estados financieros sujetos a examen.

Para efectos de este boletín los fraudes se dividen en dos clases:

- a) **Fraudes relacionados con información financiera:** Éstos son producidos por distorsiones, alteraciones o manipulaciones intencionales de las cifras presentadas o por omisiones en las cantidades o revelaciones de los estados financieros y que causan que éstos no estén presentados, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con las normas de información financiera mexicanas (PCGA). En este boletín esos actos se denominan distorsiones. La información financiera fraudulenta puede ser el resultado de:
 - Manipulación, falsificación, distorsión o alteración de los documentos que soportan la información y los registros contables y que son la base para la preparación de los estados financieros.
 - Alteración, distorsión u omisión intencional en las declaraciones de la administración en relación con los estados financieros, eventos, transacciones u otra información significativa.
 - No aplicar o aplicar incorrectamente algún o algunos principios de contabilidad que pueden tener efecto significativo en la adecuada clasificación, presentación y revelación de la información financiera, con el propósito de presentar una mejor situación financiera y resultados.

La información financiera fraudulenta no necesita ser el resultado de un plan complicado o de una conspiración; en algunas ocasiones, esa información financiera fraudulenta puede ser el resultado de una cuidadosa planeación hecha por los representantes de la administración.

- b) **Fraudes provenientes del robo de activos,** que causan que los estados financieros no se presenten, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con PCGA. El robo de activos puede ser realizado de diferentes maneras como son: alterar la recepción de productos, sustraer activos o hacer que la entidad pague por productos o servicios que no se han recibido, etc. El robo de activos suele estar acompañado de falsificación de documentos y/o de registros contables.

- Factores de riesgo de fraude

Normalmente las siguientes condiciones están presentes cuando un fraude ocurre; a estas condiciones se les conoce como factores de riesgo de fraude:

- Incentivos/presiones para perpetrar fraudes. Se retribuye a la administración y a otros funcionarios importantes de la entidad mediante incentivos, lo que provoca que esos funcionarios se encuentren bajo una considerable presión para lograr resultados.
- Oportunidades para llevar a cabo un fraude. No existen controles, los controles existentes son ineficientes, o la administración de la entidad pasa por alto los controles establecidos.
- Actitudes y razonamientos para justificar una acción fraudulenta. La falta de valores éticos contribuye a que las personas acepten cometer intencionalmente actos deshonestos. Sin embargo, también personas honestas pueden llegar a cometer fraude en ambientes que les proporcionan facilidades para hacerlo o que los mantienen muy presionados. Entre mayor sea el incentivo o la presión, mayor será la probabilidad de que un individuo acepte la posibilidad de cometer un fraude.

Típicamente, la administración y los empleados involucrados en un fraude tomarán los pasos necesarios para ocultar el mismo a los auditores y a otros, dentro o fuera de la entidad. El fraude puede ser ocultado reteniendo evidencia, haciendo declaraciones falsas o falsificando documentación. Por ejemplo, alterando los reportes de embarque. Los empleados o miembros de la administración que han robado efectivo tratarán de ocultarlo falsificando firmas o aprobaciones electrónicas en las autorizaciones de desembolsos.

A pesar de que los fraudes usualmente se ocultan y la intención de la administración sobre ciertas operaciones es difícil de determinar, la presencia de ciertas condiciones puede sugerir al auditor la posibilidad de que exista un fraude.

- Evaluación del riesgo de fraude

Como se ha comentado anteriormente, la responsabilidad del auditor es planear y realizar su examen con objeto de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes, intencionales o no. Sin embargo, en ningún examen se obtiene una seguridad absoluta, y es muy probable que no se detecten errores importantes derivados de fraudes, inclusive a pesar de que el examen sea bien planeado y ejecutado adecuadamente. Un error significativo puede ser no detectado debido a la naturaleza de la evidencia de auditoría o a las características del fraude que de acuerdo a lo mencionado anteriormente, pueden hacer que el auditor soporte su opinión, sin saberlo, en evidencia que parece ser válida pero que en realidad es falsa o alterada. Más aún, los procedimientos de auditoría pueden ser efectivos para detectar errores pero no fraudes.

El escepticismo profesional que debe tener el auditor es muy importante al momento en que éste considere o evalúe el riesgo de fraude. El auditor debe conducir su trabajo considerando que un error importante causado por fraudes puede existir, a pesar de experiencias pasadas de éxito o a pesar de la creencia del auditor en la integridad y honestidad de la administración; más aún, el auditor no debe sentirse satisfecho con una documentación soporte que no sea concluyente, sólo por su creencia en la honestidad de la administración.

Previamente o conjuntamente con los procedimientos que se describen en los párrafos 20 a 30 de este boletín, los miembros del equipo de auditoría deben discutir entre ellos la posibilidad de la existencia de errores importantes causados por fraude. Esta discusión debe incluir entre otros aspectos los siguientes:

- En la etapa de planeación, un intercambio de ideas entre los miembros del equipo de auditoría, incluyendo al socio responsable, acerca de cómo y dónde consideran que la información financiera es susceptible de errores o alteraciones importantes

causadas por fraude, cómo la administración puede perpetrar fraudes y cómo pueden robarse los activos de la entidad.

- Hacer énfasis en la importancia de mantener siempre en mente la posibilidad de la existencia de errores o alteraciones significativas en los estados financieros, por fraude.

Es cuestión de juicio profesional del auditor el determinar qué miembros del equipo de auditoría deben intervenir en estas discusiones; sin embargo, normalmente se deberá incluir al personal clave. Varios factores pueden influenciar la extensión de la discusión o cuándo debe ocurrir, entre otros el número de localidades, la inclusión de especialistas, etc. Independientemente de los miembros de la firma que participen en la discusión, la comunicación entre los miembros del equipo acerca de que el riesgo de fraude puede ocurrir, debe ser constante durante el proceso de la auditoría.

Cuando el auditor realiza el levantamiento de información para obtener conocimiento acerca de la operación de la entidad y de la industria en la cual opera, debe aplicar los procedimientos que se listan a continuación y que lo ayudarán a evaluar el riesgo de fraude:

a) Obtener de la administración y de otros en la entidad, su opinión sobre el riesgo de fraude en ésta y cómo lo están manejando. El auditor deberá preguntar a la administración:

- Si está al tanto de algún alegato de fraude o sospecha de fraude que afecte a la entidad. Por ejemplo, comunicaciones recibidas de empleados, ex-empleados, distribuidores, proveedores u otros.
- Su entendimiento sobre el riesgo de fraude en la entidad, incluyendo la identificación de riesgos específicos de fraude que hayan sido identificados en ciertas cuentas del balance o clases de transacciones.
- Controles y programas que se hayan establecido en la entidad para mitigar los riesgos de fraude que se hayan identificado, o que ayuden a prevenir, disuadir o detectar fraudes, y cómo la administración le da seguimiento a esos programas o controles.
- Cómo se comunica a los empleados el comportamiento ético y las prácticas del negocio, que se deben observar en la entidad.
- Y en el caso de entidades con múltiples localidades, la naturaleza y alcance de la vigilancia de las localidades operativas o segmentos de negocio y cómo se evalúa el riesgo de fraude en forma particular a cada localidad.

b) Considerar cualquier variación inesperada o inusual derivada de la aplicación de revisiones analíticas durante la planeación de la auditoría.

c) Considerar la existencia de uno o más de los factores de riesgo de fraude que se mencionan en el párrafo 10 y que se detallan ampliamente en el apéndice de este boletín.

d) Considerar cualquier otra información que pudiera ser útil en la identificación del riesgo de fraude, como puede ser la obtenida de discusiones entre los miembros del equipo de auditoría, procedimientos relativos a la aceptación o retención de clientes, revisiones intermedias de estados financieros y consideraciones que se hicieron en la evaluación del riesgo de auditoría de los saldos de cuentas o grupos de transacciones (ver boletín 3030), ya que en este caso, la evaluación del riesgo inherente puede proporcionar una información valiosa en la identificación del riesgo de fraude.

En el caso de que en la entidad exista la función de auditoría interna, el auditor deberá indagar con los auditores internos acerca de cómo consideran el riesgo de fraude en la entidad, si han aplicado procedimientos para identificar o detectar fraudes durante el año, cómo la administración ha

respondido a los hallazgos y si tienen conocimiento de algún fraude o sospechas sobre la existencia de alguno.

Adicionalmente a las indagaciones que se mencionan en párrafos anteriores, el auditor deberá interrogar a otros en la entidad acerca de la existencia o sospecha de fraude. El auditor deberá utilizar su juicio profesional para determinar con quién se deben hacer estas indagaciones y la extensión de las mismas y deberá considerar quién tiene información que pueda ser de utilidad para la identificación del riesgo de fraude.

El hacer indagaciones con empleados de la entidad que no sean parte de su administración, puede ser útil para presentarle al auditor una perspectiva diferente a la de aquéllos involucrados en el proceso financiero. Las respuestas a estas indagaciones pueden servir para corroborar las obtenidas de la administración, y también pueden proporcionar evidencia sobre la posibilidad de que la administración esté violando los controles y sobre la forma en que se comunican en la entidad las políticas de comportamiento ético que deben observar los individuos dentro de la organización.

Al identificar el riesgo de fraude, el auditor debe considerar que uno o más de los tres factores de riesgo pueden no estar presentes o ser evidentes; de hecho, es muy difícil identificar la actitud de los individuos orientada a cometer fraudes, por lo que este factor no necesariamente estará presente o será evidente.

El auditor debe evaluar cómo los riesgos de fraude identificados se relacionan con una cuenta específica del balance general o con un grupo de transacciones y sus respectivas aseveraciones o si esos riesgos se relacionan con los estados financieros en su conjunto. Relacionar los riesgos de fraude con las diferentes cuentas, transacciones y aseveraciones, será de utilidad al auditor para diseñar los procedimientos que deberá aplicar en su auditoría.

Ciertas cuentas, transacciones o aseveraciones poseen un alto riesgo inherente, ya que requieren de un alto grado de juicio y por lo tanto, implican un alto riesgo de fraude ya que son susceptibles de manipulación por parte de la administración.

- Atributos de riesgo de fraude

En resumen, la identificación y evaluación de los riesgos de fraude depende del juicio profesional del auditor e incluye las consideraciones de los atributos de riesgo de fraude que se mencionan a continuación:

- Tipo de riesgo de fraude que existe: Estados financieros fraudulentos o robos de activos.
- La medición del riesgo: si el riesgo puede ser de una magnitud que pudiera tener un efecto significativo en los estados financieros.
- La probabilidad del riesgo: probabilidad de que tenga un efecto significativo en los estados financieros.
- La presencia del riesgo: el riesgo está presente en los estados financieros en su conjunto o está identificado específicamente con una cuenta, grupo de transacciones o aseveración.

Con frecuencia, errores significativos en los estados financieros causa dos por un acto fraudulento, se derivan del registro de liquidaciones o amortizaciones ficticias de obligaciones o de acciones de la entidad, de sobreestimaciones de ingresos a través del reconocimiento anticipado de los mismos, del reconocimiento de ingresos ficticios, del no reconocimiento de costos y gastos incurridos o del registro de costos y gastos no incurridos o por montos superiores a los realmente incurridos.

Consideraciones sobre la posibilidad de que la administración viole los controles establecidos

Aun cuando no exista un riesgo identificado de fraude, siempre existe la posibilidad de que la administración viole los controles establecidos en la entidad y por lo tanto, el auditor debe cubrir ese riesgo independientemente de cualquier conclusión en relación con la existencia de riesgos de fraude más identificables.

Diseñando procedimientos de auditoría adicionales o diferentes para obtener una evidencia más confiable que soporte una cuenta específica del balance general, un grupo de transacciones y sus aseveraciones relativas. Obteniendo corroboración adicional de las explicaciones o declaraciones obtenidas de la administración referentes a asuntos importantes, a través de su confirmación por terceras partes, el uso de especialistas, revisiones analíticas, examen de documentación obtenida de fuentes independientes o preguntas a otras personas dentro o fuera de la entidad, diferentes a quienes integran su administración.

La respuesta del auditor, cubrirá generalmente más consideraciones generales, además de los procedimientos específicos que de otra manera se hubieran planeado, principalmente:

- Asignación de personal y supervisión: El conocimiento, habilidad y capacidad del personal a quien se asigna responsabilidades importantes en el trabajo, deben ser congruentes con la evaluación hecha por el auditor de los riesgos de distorsiones significativas debido a fraude. Además, el alcance de la supervisión debe reflejar los riesgos de distorsiones significativas debido a fraude.
- Aplicación de los principios de contabilidad: El auditor deberá considerar los criterios seguidos por la administración para la selección y aplicación de principios de contabilidad significativos, principalmente aquellos relacionados con mediciones subjetivas y transacciones complejas.
- Aplicación de los procedimientos de auditoría: Con objeto de que los procedimientos de auditoría no se conviertan en procedimientos predecibles, al seleccionar aquéllos a ser aplicados, el auditor deberá incorporar elementos de sorpresa.

Una respuesta a los riesgos identificados, que involucra la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos a ser aplicados.

Los procedimientos a aplicarse en respuesta al riesgo de información financiera fraudulenta significativa, varían dependiendo del tipo de riesgo identificado y de las cuentas, grupos de transacciones y aseveraciones que son afectadas. Estos procedimientos pueden incluir pruebas sustantivas y pruebas de efectividad operativa de los controles; sin embargo, debido a la capacidad de la administración para violar los controles y que éstos aparenten estar funcionando efectivamente, es poco probable que el riesgo de auditoría pueda reducirse a un nivel adecuadamente bajo, que permita realizar únicamente pruebas de cumplimiento, por lo que la respuesta del auditor puede incluir cambios en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, de la siguiente manera:

- La naturaleza de los procedimientos de auditoría para obtener evidencia más confiable u obtener información adicional que ayude a corroborar la evidencia obtenida.
- La oportunidad de las pruebas sustantivas para realizarlas en, o cerca de, la fecha de cierre del período auditado, si el auditor concluye que las pruebas en periodos intermedios no son efectivas considerando que puede estar presente un error intencional o una manipulación.
- El alcance de los procedimientos de auditoría, incrementando los tamaños de las muestras o efectuando revisiones analíticas a niveles más detallados.

La administración está en una posición privilegiada para cometer fraudes debido a su capacidad directa o indirecta para manipular a los empleados y a los registros contables y preparar información financiera fraudulenta y debido también a su naturaleza, estos actos pueden ocurrir de maneras no predecibles por el auditor; por lo tanto, además de las respuestas al riesgo de fraude comentadas, se pueden aplicar los siguientes procedimientos:

- Examinar pólizas de diario y de ajustes contables para obtener evidencia de posibles distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude.
- Revisar las estimaciones contables para buscar posibles sesgos que puedan resultar en distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude.
- Revisar las razones de negocio en busca de transacciones inusuales significativas.
- Examinar pólizas de diario y de ajustes contables para obtener evidencia de posibles distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude.
- Con frecuencia, las distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude involucran la manipulación del proceso de preparación de la información financiera mediante el registro incorrecto o no autorizado de pólizas de diario durante el período o al final de éste, o ajustes a las cuentas reportadas en los estados financieros que no son reflejados en pólizas de diario formales, tales como ajustes de consolidación, combinación y reclasificaciones. Para este propósito el auditor debe:
 - a. Obtener entendimiento adecuado del proceso de preparación y emisión de informes financieros de la entidad y de los controles establecidos sobre las pólizas de diario y otros ajustes, con el objeto de identificar el tipo, número y valor monetario de esas pólizas de diario y de otros ajustes que típicamente se hacen en la preparación de los estados financieros.
 - b. Identificar, seleccionar y probar pólizas de diario y otros ajustes. El auditor deberá utilizar su juicio profesional para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de sus pruebas de pólizas de diario y otros ajustes.

La evaluación por el auditor, del riesgo de distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude. La presencia de factores de riesgo de fraude u otras condiciones pueden ayudar al auditor a identificar clases específicas de pólizas de diario a incluir en sus pruebas y a establecer el alcance de las pruebas que se requieren.

La efectividad de los controles que han sido implantados sobre las pólizas de diario y otros ajustes. La existencia de controles efectivos sobre la preparación y registro de asientos de diario y de ajuste puede afectar el alcance de las pruebas sustantivas necesarias, siempre y cuando el auditor haya probado que dichos controles están operando efectivamente.

Para numerosas entidades, el procesamiento rutinario de las transacciones involucra una combinación de pasos y procesos manuales y automatizados. Asimismo, el procesamiento de asientos de diario y otros ajustes puede involucrar procesos tanto manuales como automatizados. Cualquiera que sea el método, los procedimientos del auditor deben incluir el seleccionar del mayor general asientos de diario a ser probados y el examen del soporte de esos asientos. En un ambiente de TI, puede ser necesario que el auditor utilice técnicas de auditoría con el computador (por ejemplo, procesamiento y escritura de informes, programas o herramientas para la extracción de datos, u otras técnicas basadas en los sistemas de TI), para identificar los asientos de diario y otros ajustes a ser probados.

- Las características de los asientos de diario y de ajuste fraudulentos. Los asientos de diario y de ajuste fraudulentos, normalmente tienen ciertas características de identificación únicas. Esas características pueden incluir asientos:

- (a) hechos a cuentas no relacionadas, inusuales o que se usan rara vez
 - (b) elaborados por individuos que normalmente no preparan asientos de diario
 - (c) registrados al final del periodo o con posterioridad al mismo con una breve o ninguna explicación o descripción
 - (d) hechos antes o durante la preparación de los estados financieros que no incluyen los números de las cuentas o
 - (e) contienen números redondeados o una terminación numérica consistente.
- La naturaleza y complejidad de las cuentas. Pueden registrarse asientos de diario o ajustes fraudulentos en las cuentas que:
- (a) contienen transacciones complejas o de naturaleza inusual
 - (b) contienen estimaciones importantes y ajustes de fin de periodo
 - (c) han sido propicias a errores en el pasado,
 - (d) no han sido conciliadas oportunamente o contienen diferencias no conciliadas,
 - (e) contienen transacciones intercompañías, o
 - (f) de otra forma, están asociadas con un riesgo identificado de error u omisión significativo debido a fraude.
- Asientos de diario y de ajuste procesados fuera del curso normal de las operaciones. Los asientos de diario utilizados para contabilizar transacciones mensuales tales como compras, ventas y pagos de efectivo o para registrar estimaciones contables periódicamente recurrentes, generalmente están sujetos a los controles internos de la entidad; sin embargo, los asientos de diario que no son estándar pueden no estar sujetos al mismo nivel de control interno.

Debido a que los asientos de ajuste fraudulentos a menudo son elaborados al final del periodo que cubre el informe, las pruebas del auditor normalmente deben enfocarse a los asientos de diario y de ajuste elaborados en esa etapa.

El auditor debe revisar retrospectivamente las estimaciones contables significativas incluidas en los estados financieros del año anterior, para determinar si los juicios y suposiciones asumidas por la administración en relación a las estimaciones, indican un posible sesgo hecho intencionalmente por la administración.

Las estimaciones contables significativas seleccionadas por el auditor para ser probadas en la auditoría, deben incluir a aquéllas que están basadas en suposiciones altamente sensibles o que de alguna forma resultan ser significativamente afectadas por juicios hechos por la administración. El auditor debe lograr un entendimiento de las razones de negocios que justifican esas transacciones, o si se carece de esa justificación, si esas razones sugieren que las transacciones pudieron efectuarse para presentar estados financieros fraudulentos o para ocultar robos de activos.

Para lograr un adecuado entendimiento de las razones de negocios de las transacciones, el auditor debe considerar:

- Si la forma de las transacciones es demasiado compleja; por ejemplo, si involucra a entidades dentro de un grupo consolidado o a terceras partes no relacionadas.
- Si la administración ha comentado la naturaleza y el registro de esas transacciones con el comité de auditoría, el consejo de administración o algún órgano similar.
- Si la administración hace más énfasis en la necesidad de un tratamiento contable particular para esas transacciones que en su sentido económico.

- Si las transacciones que involucran partes relacionadas no consolidadas, incluyendo entidades con propósito específico, han sido apropiadamente revisadas y aprobadas por el comité de auditoría, el consejo de administración u otros órganos similares.
- Si las transacciones involucran partes relacionadas, no identificadas previamente, o partes que no tienen la sustancia o la fortaleza financiera necesaria para soportar la transacción sin la asistencia de la entidad sujeta a auditoría.
- Evaluación de la evidencia de auditoría

Evaluación durante la auditoría de riesgos de distorsiones significativas debido a fraude. La evaluación de estos riesgos por el auditor debe ser un proceso continuo durante la auditoría. Durante el trabajo de campo, pueden identificarse condiciones como las que se mencionan a continuación, que hagan necesario modificar o apoyar el juicio del auditor referente a su evaluación de los riesgos:

Discrepancias en los registros contables, incluyendo:

- Transacciones que no son registradas completa u oportunamente o que son registradas incorrectamente en cuanto a cantidad, periodo contable, clasificación o políticas de la entidad.
- Transacciones o saldos no soportados o no autorizados.
- Ajustes de último minuto que afectan significativamente los resultados financieros.
- Evidencia de acceso de empleados a los sistemas y registros, de forma inconsistente con el necesario para realizar sus funciones autorizadas.
- Quejas o indicios proporcionados al auditor acerca de posibles fraudes.

Evidencia conflictiva extraviada, incluyendo:

- Documentos faltantes o perdidos.
- Documentos que aparentan haber sido alterados.
- No disponibilidad de documentos originales, sino sólo de documentos fotocopiados o transmitidos electrónicamente, cuando se supone que deben existir los documentos originales.
- Partidas significativas sin explicación, en las conciliaciones.
- Respuestas inconsistentes, vagas o inverosímiles de la administración a preguntas o indagaciones resultantes de procedimientos analíticos.
- Discrepancias inusuales entre los registros de la entidad y las respuestas a solicitudes de confirmación.
- Faltantes de inventarios o de otros activos físicos de magnitud considerable.
- Evidencia electrónica no disponible o extraviada, inconsistente con las políticas y prácticas de retención de registros de la entidad.
- Incapacidad para proporcionar evidencia de desarrollo de sistemas clave, de pruebas de cambios hechos a programas y de las actividades de implementación de cambios y desarrollos hechos en el año actual a los sistemas.

Relaciones problemáticas o inusuales entre el auditor y la administración, incluyendo:

- Negativa al auditor de acceso a registros, instalaciones, ciertos empleados, clientes, proveedores o a otros en donde o de quienes puede procurarse evidencia de auditoría.
- Presiones de tiempo indebidas impuestas por la administración para resolver asuntos complejos o contenciosos.
- Quejas de la administración acerca de la conducción de la auditoría o intimidaciones de la administración a miembros del equipo de auditoría, particularmente con relación a evidencia de auditoría o a la resolución de desacuerdos potenciales con la administración.
- Retrasos inusuales por la entidad para proporcionar información solicitada.

- Rehusarse la administración a facilitarle al auditor acceso a archivos electrónicos clave, para ser probados mediante el uso de técnicas de auditoría con asistencia del computador.
- Rehusar la administración el acceso del auditor a personal operativo e instalaciones clave del procesamiento electrónico de datos, incluyendo, seguridad, operaciones y personal de desarrollo de sistemas.
- Rehusarse la administración a añadir o modificar revelaciones en los estados financieros, necesarias para hacerlos más completos o transparentes.

Evaluación de los procedimientos de revisión analítica aplicados como pruebas sustantivas o en la etapa de revisión general, para determinar si hay indicios de riesgos de distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude, no reconocidos previamente como tales.

El determinar qué tendencias y relaciones específicas pueden ser indicativas de riesgos de distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude, requiere de juicio profesional. Relaciones inusuales relativas a ingresos y resultados al final del año, normalmente son particularmente relevantes. Éstas pueden incluir, por ejemplo, (a) Ingresos por importes significativos, inusuales, registrados en la última semana o quincena del periodo auditado, relativos a operaciones inusuales, o bien (b) ingresos que son inconsistentes con la tendencia observada en los flujos de efectivo de las operaciones.

Algunas relaciones analíticas inesperadas o inusuales identificadas pueden haber sido identificadas como, y pueden ser indicativas de riesgo, de distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude, porque a la administración o a los empleados de la entidad generalmente no les es posible manipular cierta información para crear razones o relaciones aparentemente normales o esperadas. Algunos ejemplos son:

- La relación de la utilidad neta a los flujos de efectivo provenientes de las operaciones, puede parecer anormal, debido a que la administración registró ingresos y cuentas por cobrar ficticias, pero no le fue posible manipular el efectivo.
- Cambios en inventarios, cuentas por pagar, ventas o costo de ventas del período anterior con relación al periodo que se audita, pueden ser inconsistentes, indicando un posible robo de inventarios por la administración o los empleados de la entidad, debido a que no les fue posible manipular los registros contables de las cuentas relativas.
- Una comparación de la productividad de la entidad con las tendencias de la industria en que opera, y que la administración no puede manipular, puede indicar tendencias o diferencias a ser consideradas por el auditor para identificar riesgos de distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude.
- Una comparación de las cancelaciones de cuentas incobrables, con datos comparables de la industria en que opera la entidad y que la administración y sus empleados no pueden manipular, puede mostrar relaciones anormales que pueden ser indicativas de posibles robos de pagos efectuados por los clientes.
- Una inesperada o inexplicable relación entre el volumen de ventas según los registros contables y las estadísticas de producción mantenidas por el personal de operaciones, que puede ser más difícil de manipular por la administración, puede indicar una posible distorsión de ventas.

El auditor también debe considerar si las respuestas a las preguntas que hizo durante la auditoría con relación a relaciones analíticas fueron vagas o inaceptables o produjeron evidencia que es inconsistente con la obtenida durante la auditoría.

- Respuesta del auditor a distorsiones en los estados financieros que pueden ser resultado de fraude

Cuando los resultados de las pruebas de auditoría identifican distorsiones en los estados financieros, el auditor debe considerar si esas distorsiones son o no indicativas de fraude. Esta determinación afecta la evaluación de importancia relativa hecha por el auditor y las respuestas necesarias que se determinen como resultado de esa evaluación.

Si el auditor considera que las distorsiones son o pueden ser el resultado de fraude, pero que el efecto de ellas en los estados financieros no es significativo, el auditor de todas maneras debe evaluar las implicaciones, especialmente aquéllas relacionadas con la posición, en la organización de la entidad, de la(s) persona(s) involucrada (s).

Si el auditor considera que la distorsión es o puede ser causada por fraude y ha determinado que el efecto puede ser significativo en los estados financieros o si no le es posible evaluar si el efecto es significativo, el auditor debe:

- Intentar obtener evidencia adicional para determinar si un fraude significativo ocurrió o es posible que haya ocurrido, y si éste es el caso, su efecto en los estados financieros y en su opinión sobre los mismos.
- Considerar las implicaciones en otros aspectos de la auditoría.
- Discutir el asunto y el enfoque de la investigación posterior con personal de un nivel apropiado de la administración, que sea por lo menos de un nivel superior al de los involucrados, y con los niveles más altos de la administración y el comité de auditoría.
- Si se considera apropiado, sugerir que el cliente consulte con sus asesores legales.

La consideración por el auditor de los riesgos de distorsiones significativas en los estados financieros, debido a fraude y los resultados de las pruebas de auditoría, pueden indicar la existencia de esos riesgos, de tal magnitud, que el auditor deba considerar retirarse del trabajo y comunicar las razones de su retiro al consejo de administración, al comité de auditoría o a otros con autoridad y responsabilidad equivalente. En estas circunstancias el auditor debe evaluar la necesidad de obtener asesoría legal. La determinación del auditor respecto a retirarse del trabajo o no, puede depender de:

- Las implicaciones acerca de la integridad de la administración.

La diligencia y cooperación de la administración y del consejo de administración en investigar las circunstancias y en tomar acciones apropiadas. Debido a la variedad de circunstancias que pueden presentarse, no es posible describir de una manera definitiva cuando o en que circunstancias es apropiado que el auditor se retire del trabajo. Es recomendable que el auditor consulte con sus asesores legales cuando considere retirarse de un trabajo.

Si como resultado de la evaluación de los riesgos de distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude, el auditor ha identificado la existencia de esos riesgos, que tienen implicaciones continuas en el control (ya sea que se hayan detectado o no transacciones o ajustes que puedan ser resultado de fraude), el auditor debe considerar si los riesgos representan situaciones a informar referentes al control interno de la entidad que deban comunicarse a la alta administración, al consejo de administración o al comité de auditoría.

La revelación de posibles fraudes a otras partes que no sean la alta administración, el consejo de administración, el comité de auditoría o sus equivalentes, normalmente no es parte de la responsabilidad del auditor, y el Código de Ética y sus obligaciones legales relativas a confidencialidad no le permiten hacerlo, a menos que tal revelación se haga en su dictamen. Sin embargo, puede existir la obligación de revelar posibles fraudes a partes distintas a la entidad:

- a. En cumplimiento con ciertos requerimientos legales y contractuales.

- b. A un auditor sucesor cuando éste haya preguntado de acuerdo con el Boletín 5070 - Comunicaciones entre el auditor sucesor y el auditor predecesor.
- c. Respuesta a un citatorio judicial.

Debido a la existencia de conflictos potenciales entre la ética del auditor y sus obligaciones legales relativas a la confidencialidad de asuntos de sus clientes, es conveniente que el auditor consulte con su asesor legal antes de hacer revelaciones a terceras personas, de los asuntos que se tratan en los párrafos 55 a 58. 59

- Documentación por el auditor de sus consideraciones de fraude

El auditor debe documentar en sus papeles de trabajo lo siguiente:

- La discusión en la etapa de planeación, entre el personal del equipo de auditoría, referente a la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a distorsiones significativas en ellos debido a fraude, incluyendo cómo y cuándo se llevó a cabo la discusión, los miembros del equipo de auditoría que participaron y los asuntos discutidos.
- Los procedimientos aplicados para obtener la información necesaria para identificar y evaluar los riesgos de distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude.
- Los riesgos específicos de distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude, que fueron identificados y una descripción de la respuesta del auditor a esos riesgos.
 - a. Si en una circunstancia particular, el auditor no ha identificado el reconocimiento impropio de ingresos como un riesgo de distorsión significativa en los estados financieros debido a fraude, las razones en que se basa la conclusión del auditor.
 - b. El resultado de los procedimientos aplicados para cubrir el riesgo de que la administración viole los controles.
 - c. Otras condiciones o relaciones analíticas que llevaron al auditor a considerar la necesidad de aplicar procedimientos adicionales de auditoría, o a tomar otras acciones que consideró necesarias para cubrir los riesgos asociados con esas condiciones y relaciones analíticas.
 - d. La naturaleza de las comunicaciones acerca de fraude hechas por el auditor a la administración, al consejo de administración, al comité de auditoría y/o a otros.

- Vigencia

El presente boletín entrará en vigor a partir de las auditorías de estados financieros de periodos que se inicien en o después del 1º de marzo de 2004. Se recomienda su aplicación anticipada. Este boletín sustituye totalmente al Boletín 3070 - La responsabilidad del auditor en el descubrimiento de errores e irregularidades. 61

Con la finalidad de lograr objetividad en los comentarios que se incluyen a continuación, considero conveniente transcribir el "Modelo de informe de la Evaluación del Riesgo de Fraude en la Auditoría de Estados Financieros" propuesto inicialmente por la SFP y cuyo estudio, como antes se menciona, se solicitó a la CONPA.

Aspectos mas relevantes del Boletín 3030 Importancia relativa y riesgo de auditoría

- Generalidades

Desde que nuestra profesión se formalizó con la adopción de las normas de auditoría generalmente aceptadas, quedó establecido que no es necesario examinar todas y cada una de las partidas que

El Boletín 1020, "Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros", establece que la determinación del alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría se debe basar, entre otros aspectos, en los conceptos mencionados de Importancia relativa y Riesgo de auditoría.

El Boletín 3060, "Evidencia comprobatoria" indica que la obtención de la evidencia de auditoría debe guiarse también por estos dos conceptos.

En el Boletín 5020, "El muestreo en la auditoría" se mencionan los términos de error tolerable y riesgo de auditoría para referirse a estos conceptos. Además, se mencionan los tres elementos que integran el riesgo de auditoría.

Sin embargo, en los boletines existentes no se ha hecho una referencia clara a la relevancia que adquieren la Importancia relativa y el Riesgo de auditoría en la fase de planeación. Tampoco se ha explicado claramente cómo se relaciona el efecto que tienen estos conceptos en las diferentes fases de la auditoría de estados financieros.

- Objetivo

Este boletín define los conceptos de Importancia relativa y Riesgo de auditoría, y explica el efecto que tienen en la planeación, desarrollo y evaluación de resultados en una auditoría de estados financieros.

Error: El término "error" se refiere a fallas involuntarias en la información financiera, tales como:

- a) Errores aritméticos que los empleados cometen en los registros y en la información contable.
- b) Equivocaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.
- c) Falta de criterio o mala interpretación de los hechos existentes a la fecha en que se preparan los estados financieros, por parte del empleado, funcionario o encargado de ello.

Irregularidad o fraude: Para efectos de este boletín el concepto de irregularidad o fraude son similares. El Boletín 3070, "Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros", define al fraude como distorsiones provocadas en el registro de las operaciones y en la información financiera o actos intencionales para sus traer activos (robo), u ocultar obligaciones que tienen o pueden tener un impacto significativo en los estados financieros sujetos a examen.

- Importancia relativa

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

El auditor debe establecer el límite de la Importancia relativa basado en su juicio profesional, considerando las necesidades o expectativas de un usuario normal y razonable de los estados financieros auditados.

Riesgo de auditoría

El "Riesgo de auditoría" representa la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades, sobre unos estados financieros que contengan errores y desviaciones de los principios de contabilidad, en exceso a la importancia relativa.

Al considerar la responsabilidad del auditor para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes, no hay una distinción importante entre errores e irregularidades o fraudes. El Riesgo de auditoría está integrado por el efecto combinado de los tres diferentes riesgos que se explican a continuación.

- Riesgo inherente. — Representa el riesgo de que ocurran errores importantes en un rubro específico de los estados financieros, o en un tipo específico de negocio, en función de las características o particularidades de dicho rubro (cuenta, saldo o grupo de transacciones) o negocio, sin considerar el efecto de los procedimientos de control interno que pudieran existir.
- Riesgo de control. — Representa el riesgo de que los errores importantes (que excedan a la importancia relativa al agregarse a otros errores) que pudieran existir en un rubro específico de los estados financieros, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno contable en vigor.
- Riesgo de detección. — Representa el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor no detecten los posibles errores importantes que hayan escapado a los procedimientos de control interno.

Como lo señala el Boletín 3070, "Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros", es responsabilidad de la administración el establecimiento de los mecanismos de control necesarios para prevenir el riesgo de fraude, asimismo, el auditor es responsable de evaluar dichos controles y diseñar los procedimientos de auditoría necesarios para mitigar dicho riesgo al emitir su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

El riesgo inherente toma en cuenta el hecho de que la probabilidad de que ocurran errores importantes es mayor en algunos tipos de negocios, o en algunas cuentas o grupos de transacciones. Por ejemplo, el efectivo es más susceptible a robos o malos manejos que un inventario de artículos voluminosos.

El riesgo de control disminuye en la medida en que aumenta la efectividad con que el sistema de control interno alcanza los objetivos, tanto generales como específicos, establecidos en el Boletín 3050 emitido por esta Comisión sobre "Estudio y evaluación del control interno". Sin embargo, el riesgo de control nunca desaparece totalmente, aun cuando se alcancen todos los objetivos del sistema de Control interno, debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de este tipo.

El riesgo de detección disminuye en la medida en que aumenta la efectividad de los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor. Como se indica en el Boletín 5020, "El muestreo en la auditoría", una parte del riesgo de detección se origina en el hecho de que normalmente no se examina la totalidad de las partidas que integran una cuenta o un rubro de los estados financieros (riesgo de muestreo), y otra parte se origina por la posibilidad de seleccionar un procedimiento inadecuado, aplicar incorrectamente un procedimiento o interpretar erróneamente los resultados obtenidos.

Los riesgos inherentes y de control, existen en forma independiente de la auditoría, la función del auditor consiste simplemente en evaluarlos adecuadamente, lo cual en la práctica puede hacerse en forma independiente o combinada. En el caso del riesgo de control, el auditor debe aplicar las pruebas de cumplimiento necesarias para probar que los controles en los que basó su evaluación, operan efectivamente para el fin que fueron implantados.

El riesgo de detección se debe establecer en relación inversa a los riesgos inherentes y de control. A menor riesgo inherente y de control, mayor puede ser el riesgo de detección que acepte el auditor (pruebas más sencillas, alcances menores o fechas más alejadas del cierre del ejercicio). Sin embargo, para las cuentas o grupos significativos de transacciones, no se pueden eliminar totalmente las pruebas sustantivas aun cuando los riesgos inherentes y de control sean bajos.

- Aplicación de los conceptos de Importancia relativa y Riesgo de auditoría

La determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, así como la evaluación del resultado de dichos procedimientos, deben basarse, entre otros aspectos, en los conceptos de Importancia relativa y Riesgo de auditoría.

El auditor debe considerar los conceptos de Importancia relativa y Riesgo de auditoría, en ambas fases:

- a) al planear la auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría y
- b) evaluar si los estados financieros tomados en su conjunto están presentados razonablemente en todos los aspectos importantes, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En la fase de planeación el auditor considera estos conceptos para asegurarse de que obtendrá la evidencia suficiente y competente que le servirá para que, en la fase de evaluación de resultados, pueda juzgar si, en su opinión, los estados financieros están presentados razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Las palabras, en mi opinión y razonablemente, incluidas en el texto del dictamen, llevan implícito el juicio del auditor en el sentido de que el riesgo de auditoría se controló adecuadamente, y de que los errores encontrados o que pudieran existir, no afectan en forma "importante" a los estados financieros.

- La planeación de la auditoría

Como ya se indicó, los conceptos de importancia relativa y riesgo de auditoría adquieren una relevancia especial en la fase de planeación y diseño de los procedimientos a aplicar, ya que, de no considerarse estos conceptos en forma adecuada, el auditor puede llegar a la etapa final de su trabajo y encontrar que no tiene la evidencia suficiente y competente que le permita soportar su opinión, o lo que es peor, se puede materializar el riesgo de emitir una opinión sin salvedades sobre estados financieros que contengan errores o desviaciones de principios de contabilidad, en exceso a la importancia relativa.

- La importancia relativa en la planeación de la auditoría

En la etapa de planeación, el auditor generalmente debe establecer el nivel de importancia relativa sobre unos estados financieros que aún no se han preparado. Al determinar la importancia relativa de planeación, el auditor debe aplicar su criterio y experiencia para elegir los mejores elementos disponibles como pueden ser estados financieros a una fecha intermedia (considerando posibles cambios por estacionalidad), estados financieros anualizados, estados financieros presupuestados (siempre y cuando exista una buena experiencia de cumplimiento con presupuesto), estados financieros auditados de años anteriores (estimando los efectos de inflación y cambios en volumen), etcétera.

En virtud de que el auditor no puede anticipar todos los elementos que existirán a la fecha en que evaluará los resultados obtenidos y preparará su informe, el nivel de importancia relativa de

planeación, normalmente diferirá del que determine finalmente para efectos de evaluación. Si este último resulta menor, la evidencia reunida puede no ser suficiente y el auditor tendría que evaluar la necesidad de ampliar algunos de los procedimientos aplicados.

Como ya se indicó, el auditor considera la importancia relativa de planeación al diseñar los procedimientos de auditoría para cada cuenta o grupo de transacciones. De esta manera, los procedimientos de auditoría se diseñan específicamente para detectar errores que, en combinación con las que puedan existir en otras áreas, sean importantes en relación a los estados financieros tomados en conjunto.

Para lograr lo anterior, es recomendable establecer el nivel máximo de errores aceptables en cada rubro de los estados financieros, considerando que, al agregarse a los errores que pudieran encontrarse en otros rubros, no se debe exceder el nivel de la importancia relativa de planeación.

Al planear procedimientos de auditoría, el auditor también deberá considerar la naturaleza, causa (si se conoce) y cantidad de errores en las auditorías a los estados financieros de periodos previos de las cuales conozca.

- El Riesgo de auditoría en la etapa de planeación

El Riesgo de auditoría debe considerarse por el auditor al nivel de los estados financieros tomados en conjunto. Sin embargo, en virtud de que la mayoría de los procedimientos de auditoría se aplican sobre saldos de cuentas o grupos de transacciones, el riesgo de auditoría debe considerarse también a ese nivel, en sus tres componentes explicados previamente.

Se considera el riesgo de auditoría al nivel de los estados financieros durante la etapa de planeación. En este momento, el auditor evalúa un riesgo general con base en su conocimiento de la empresa, giro del negocio y ambiente de control.

Durante la planeación se deberá evaluar el riesgo de un error importante (ya sea causada por un error o fraude). El entendimiento del auditor del control interno pudiera aumentar o mitigar la preocupación del auditor acerca del riesgo de errores importantes. Al considerar el riesgo de auditoría, el auditor deberá evaluar específicamente el riesgo de errores importantes de los estados financieros debido a un fraude. El auditor deberá considerar el efecto de estas evaluaciones en la estrategia de la auditoría, así como en el alcance de la pruebas.

Al auditar una entidad con operaciones en localidades ó componentes múltiples, el auditor deberá considerar el alcance que deben tener los procedimientos de auditoría en las localidades o componentes seleccionados.

Los factores que un auditor debe considerar con relación a la selección de una localidad particular o componentes incluye:

- (a) la naturaleza activos, pasivos y operaciones ejecutadas en la localidad o componente,
- (b) el grado de centralización de los registros o del procesamiento de la información,
- (c) la efectividad del ambiente de control, particularmente con respecto al control directo de la administración sobre el ejercicio de autoridad delegada a otros y su habilidad para supervisar efectivamente actividades en la localidad o componente,
- (d) la frecuencia, oportunidad y alcance de vigilancia de actividades por la entidad o por otros a la localidad o componente, y
- (e) juicios acerca de la importancia de la localidad o componente.

Al evaluar el riesgo de auditoría para una cuenta o grupo de transacciones, el auditor evalúa los

riesgos inherentes y de control y establece el riesgo de detección, como ya se explicó anteriormente.

Cuando el auditor evalúa el riesgo inherente para una aseveración relacionada con un saldo del balance o un determinado tipo de transacción se evalúan numerosos factores que involucran su juicio profesional. El auditor también hace uso de su juicio profesional al evaluar el riesgo de control para una aseveración relacionada con el saldo de balance o con un determinado tipo de transacciones. La evaluación del auditor del riesgo de control se basa en la suficiencia de la evidencia material obtenida para soportar la efectividad del control interno al prevenir o detectar declaraciones erróneas en las aseveraciones de los estados financieros.

El auditor pudiera realizar evaluaciones a los riesgos inherentes y de control ya sea en forma combinada o separada. Si el auditor considera que el riesgo inherente o el riesgo de control por separado o en combinación es menor que el máximo, deberá contar con bases apropiadas sobre estas evaluaciones y sus conclusiones.

- La evaluación de los resultados

La evaluación del riesgo de auditoría puede ir cambiando durante el curso de la misma. Por ejemplo, en la fase de planeación el auditor puede estimar que los riesgos inherentes y de control son bajos. Sin embargo, después de aplicar los procedimientos de auditoría, puede concluir que dichos riesgos eran en realidad medios o altos. En este caso, tendrá que ampliar el alcance de sus procedimientos, o llevar a cabo procedimientos adicionales, que le permitan reducir el riesgo de detección y así poder alcanzar el nivel de riesgo de auditoría planeado originalmente.

Posteriormente, el auditor debe estimar el efecto total de los errores y desviaciones de principios de contabilidad encontrados en las diferentes cuentas o grupos de transacciones, para verificar que no se exceda la importancia relativa.

El monto acumulado de los errores debe incluir el mejor estimado del auditor acerca del total de los errores en las cuentas de balance o en las clases de transacciones que ha examinado, y no sólo la cantidad de errores específicamente identificados. Cuando el auditor hace una prueba en una cuenta de balance o a una clase de transacciones y a las aseveraciones relacionadas por medio de un procedimiento analítico, normalmente no identifica en forma específica los errores, sino que sólo obtiene una indicación acerca de que pudiera existir un error en el balance o en la clase de transacciones, así como el monto aproximado de los errores.

Si el procedimiento analítico indica que pudiera existir un error, pero no su monto aproximado, el auditor normalmente tendría que emplear otros procedimientos que le permitan estimar la posibilidad de la existencia de errores en el balance o la clase de transacciones.

El riesgo de errores en los estados financieros generalmente es superior cuando las cuentas de balances y las clases de transacciones incluyen estimaciones contables más que información de hechos consumados debido a la inherente subjetividad de estimar futuros eventos. Las estimaciones tales como aquéllas por obsolescencia de inventarios, cuentas de cobro dudoso y obligaciones bajo garantía, están sujetas no solamente a eventos futuros impredecibles, sino también a errores que pudieran originarse del uso de información inadecuada o inapropiada o de la utilización errónea de la información.

Si el auditor concluye, basado en la acumulación de evidencia material suficiente, que el conjunto de errores posibles causa que los estados financieros tuvieran errores importantes, el auditor deberá pedir a la administración el eliminar los errores. Si los errores importantes no son eliminados el auditor deberá emitir una opinión con salvedad o una opinión negativa en los estados financieros. Los

errores importantes pudieran ser eliminados.

Si el auditor concluye que el conjunto de errores posibles no causa que los estados financieros contengan declaraciones erróneas importantes, el auditor debe reconocer que aun pudieran contener errores importantes como resultado de errores todavía no detectados. A medida que el conjunto de errores posibles aumenta, el riesgo que los estados financieros pudieran contener errores importantes también aumenta. Generalmente, el auditor reduce este riesgo de errores importantes al planear la auditoría y al restringir el alcance de la detección de riesgos que está dispuesto a aceptar para una aseveración relacionada a una cuenta de balance o clase de transacciones.

- Vigencia

El presente boletín entrará en vigor a partir de las auditorías que se inicien el o después del 1° de julio de 2004. Se recomienda su aplicación anticipada.

Aspectos mas relevantes del Boletín 3040 Planeación y supervisión del trabajo de auditoría

- Generalidades

La auditoría de estados financieros, al igual que otras actividades profesionales, requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible. Desde luego la planeación detallada de algunos procedimientos no puede hacerse con exactitud si no se conoce el resultado de algunos otros. Por consiguiente debe haber un plan inicial, a ser revisado continuamente y en su caso modificado, al mismo tiempo que se supervise el trabajo ya efectuado.

Desde el punto de vista práctico no es común que un contador público realice por sí mismo todas las fases de una auditoría, especialmente porque éstas incluyen normalmente áreas cuyo examen es más sencillo y puede ser realizado por personas con menor experiencia. La estructura de los despachos de contadores públicos es muy variada y, va desde el contador público que trabaja por sí mismo, hasta el despacho donde se encuentra una organización completa de tipo piramidal.

Alcance y limitaciones

El presente boletín se refiere a la planeación y supervisión que deberá ejercer el contador público sobre cualquier trabajo tendiente a expresar una opinión profesional, a fin de cumplir con la primera de las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo. Esta norma señala que: "el trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada".

Objetivo

El objetivo de este boletín es establecer y explicar los procedimientos para la aplicación práctica de los pronunciamientos relativos a la planeación y supervisión del trabajo de auditoría.

- Pronunciamientos normativos relativos a la planeación de la auditoría
- Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el auditor debe conocer:
- Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.

Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

El sistema de control interno constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación de la auditoría. Su estudio y evaluación constituyen otra norma de ejecución del trabajo que se describe en un boletín por separado. La planeación implica prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión oportuna en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

La información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de auditoría se obtiene de muy diversas maneras, de acuerdo con la naturaleza y las condiciones particulares de la empresa, dentro de las cuales destacan las siguientes:

- a) Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente, y todos aquellos puntos que, por su naturaleza, ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo.
- b) Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones para conocer las características operativas de la empresa y el sistema de control interno.
- c) Entrevistas con funcionarios para obtener información sobre las políticas generales de la empresa, tanto las relativas a producción como al aspecto comercial y financiero, y las referentes a los criterios de contabilización.
- d) Lectura de algunos documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa.
- e) Lectura de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa.
- f) Revisión de informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada.
- g) Estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno. El sistema de control interno de la empresa ha de ser estudiado y evaluado para poder efectuar una planeación correcta del trabajo de auditoría.
- h) Llevar a cabo las indagaciones y actividades necesarias para dar efecto a las consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros y su posible efecto en el programa de auditoría a aplicar.

Una vez obtenida la información necesaria, el contador público podrá prever cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

- a. El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la auditoría.

El resultado de la planeación de la auditoría se refleja finalmente en un programa de trabajo. Este es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se han de aplicar y la asignación del personal.

La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría. De igual manera, como se comentará más adelante, la supervisión no debe entenderse como una etapa final, sino que se inicia desde la planeación misma en la medida en que ésta se delega en otras personas.

- b. Pronunciamientos normativos relativos a la supervisión del trabajo de auditoría

La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado, debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría.

Sin embargo, todo trabajo ejecutado debe estar supervisado por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal manera que el contador público asuma la responsabilidad total del trabajo como si lo hubiera hecho personalmente.

No sólo hay que atender a la experiencia para decidir sobre el grado de supervisión a ejercer; también hay que considerar el grado de entrenamiento técnico y capacidad profesional como auditor. Una persona puede tener un alto grado de preparación técnica escolar y, sin embargo, carecer de la aptitud profesional como auditor y por lo mismo, requerir de mayor supervisión que otros con menos preparación técnica pero con mayor aptitud para el trabajo de auditoría.

La supervisión en la etapa de planeación de la auditoría comprende:

- a) Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participarán en el trabajo, para asegurarse de que son los adecuados.
- b) La revisión del plan general de trabajo, así como la definición de los objetivos que se persiguen en el examen, con las personas que van a ejecutarlo o supervisarlos, para asegurarse de que se darán los pasos necesarios tendientes a lograr un trabajo de máxima calidad profesional.
- c) Discusión del plan de trabajo preparado por el auditor encargado. En esta etapa se evalúan los alcances de los procedimientos que se van a aplicar en cada una de las áreas para ajustarlos de acuerdo con la eficiencia del control interno del cliente y con los objetivos del trabajo.
- d) Discusión y fijación del presupuesto de tiempo que va a utilizar el personal que participe en el trabajo.

La supervisión en las diferentes fases de la ejecución de la auditoría comprende:

- a) Revisión del programa de auditoría, preparado con base en el resultado del estudio y la evaluación del control interno y de las consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros, así como las modificaciones que se hagan durante el desarrollo de la auditoría.
- b) Explicación a los auditores, de acuerdo con el grado de experiencia que cada uno tenga, de la forma en que debe realizarse el trabajo, los elementos del cliente con que se cuenta para efectuarlo y el tiempo estimado para la realización de las pruebas de auditoría.
- c) Presentación de los auditores al personal del cliente con el que van a tratar y explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar.
- d) Vigilancia constante y estrecha del trabajo que están realizando los auditores, y aclaración oportuna de las dudas que les van surgiendo en el transcurso de su trabajo, evitando de esta manera que por falta de solicitud de aclaraciones se vaya a realizar un trabajo que no sea efectivo para el objetivo que se persigue.
- e) Control del tiempo invertido por cada uno de los auditores analizando las variaciones contra el presupuestado.
- f) Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo preparados por los auditores de niveles inferiores.

Si las pruebas no fueron realizadas satisfactoriamente, se exigirán pruebas adicionales que deben realizarse para completar el trabajo. Esta revisión debe ser fundamentalmente del contenido pero también abarca la forma en que se prepararon los papeles, para dejar constancia del trabajo en la forma más efectiva posible.

La supervisión en la etapa de la terminación del trabajo comprende:

- a) Revisión final del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse de que éstos están completos y de que se ha cumplido con las normas de auditoría.

- b) Revisión y aprobación del contador público que dictamina el informe que resulta del trabajo de auditoría realizado.
- c) Es recomendable que antes de emitir el informe, una persona del despacho, pero ajena al trabajo específico, revise los borradores y ciertos papeles, a fin de satisfacerse de que se ha cumplido con todas las normas de auditoría y que la opinión que se pretende emitir está justificada y debidamente amparada por el trabajo realizado.

Es indispensable dejar evidencia de la supervisión ejercida, puesto que es necesaria para la supervisión en el nivel inmediato superior, hasta llegar al contador público que dictamina. La evidencia de la supervisión debe quedar incluida en los papeles de trabajo; sin embargo, parte de ella puede quedar en cartas al cliente o memorandos de carácter interno sobre problemas específicos. Es recomendable dejar evidencia de la supervisión del trabajo en las siguientes formas:

- a) Poniendo su inicial sobre los papeles preparados por los auditores o supervisores. Es conveniente que el contador público que dictamina inicie aquellos papeles que por su importancia lo ameriten.
- b) Haciendo anotaciones en papeles de trabajo, complementando las efectuadas por los auditores de menos experiencia para describir de mejor manera el trabajo efectuado y las conclusiones.
- c) Preparando informes sobre la actuación de los auditores en donde normalmente se indiquen los trabajos que efectuaron, la efectividad con que los hicieron, el grado de preparación técnica y el grado de capacidad alcanzada.
 - a. Cuestionarios de supervisión diseñados para diferentes niveles.

Mediante la preparación de un memorándum resumen de la revisión que ayude, tanto al personal que realiza el trabajo de auditoría, como a las diferentes personas que desarrollan funciones de supervisión, incluyendo al contador público que dictamina, a cerciorarse de que la auditoría fue realizada de acuerdo con las normas de auditoría. Este memorándum resume información que ya se encuentra en los papeles de trabajo de la auditoría: limitaciones sobre el alcance, problemas especiales encontrados y su solución, decisiones sobre ajustes, cambios en prácticas contables, operaciones discontinuadas, situaciones irregulares, incertidumbres, contingencias y otros.

- Vigencia

Este boletín entra en vigor y debe ser aplicado en forma obligatoria a partir del 1 de junio de 1979, fecha de su aprobación por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Aspectos mas relevantes del Boletín 3050 Estudio y evaluación del control interno

- Generalidades

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que: "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría".

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

- Alcance y limitaciones

Este Boletín trata sobre el estudio y evaluación del control interno que el auditor efectúa en una revisión de estados financieros practicada conforme a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, y no se refiere a la opinión que el auditor emite sobre el control interno contable existente en una entidad, la cual es tratada en el Boletín 4100.

- Objetivo

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

- Definición y elementos de la estructura del control interno

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

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

La división del control interno en cinco elementos proporciona al auditor una estructura útil para evaluar el impacto de los controles internos de una entidad en la auditoría.

A) El ambiente de control

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

- a) *Actitud de la Administración hacia los controles internos establecidos:* El hecho de que una entidad tenga un ambiente de control satisfactorio depende fundamentalmente de la actitud y las medidas de acción que tome la administración que de cualquier otra cosa. Si el compromiso para ejercer un buen control interno es deficiente, seguramente el ambiente de control será deficiente.
- b) *Estructura de organización de la entidad:* Si el tamaño de la estructura de la organización no es apropiado para las actividades de la entidad, o el conocimiento y la experiencia de los gerentes y personal clave no es la adecuada, puede existir un mayor riesgo en el debilitamiento de los controles.

- c) *Funcionamiento del consejo de administración y sus comités:* Las actividades del consejo de administración y otros comités pueden ser importantes para fortalecer los controles, siempre y cuando éstos sean participativos y sean independientes de la Dirección.
- d) *Métodos para asignar autoridad y responsabilidad:* Es importante que la asignación de autoridad y responsabilidad esté acorde con los objetivos y metas organizacionales, y que éstos se hagan a un nivel adecuado, sobre todo las autorizaciones para cambios en políticas o prácticas.
- e) *Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna:* El grado de supervisión continua sobre la operación que lleva a cabo la Administración, da una evidencia importante de si el sistema de control interno está funcionando adecuadamente y de si las medidas correctivas se realizan en forma oportuna.
- f) *Políticas y prácticas de personal:* La existencia de políticas y procedimientos para contratar, entrenar, promover y compensar a los empleados, así como la existencia de códigos de conducta u otros lineamientos de comportamiento, fortalecen el ambiente de control.
- g) *Influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de la entidad:* La existencia de canales de comunicación con clientes, proveedores y otros entes externos que permitan informar o recibir información sobre las normas éticas de la entidad o sobre cualquier cambio en las necesidades de la misma, así como el seguimiento a dichas comunicaciones, fortalecen los controles de una entidad.

B) La evaluación de riesgos

Una evaluación de riesgos de una entidad en la información financiera es la identificación, análisis y administración de riesgos relevantes en la preparación de estados financieros que pudieran evitar que éstos estén razonablemente presentados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o cualquier otra base de contabilidad aceptada.

Riesgos relevantes a la información financiera incluyen 10 eventos o circunstancias externas e internas que pueden ocurrir y afectar la habilidad de la entidad en el registro, procesamiento, agrupación o reporte de información, consistente con las aseveraciones de la Administración en los estados financieros. Estos riesgos podrán surgir o cambiar, derivado de circunstancias como las que se mencionan a continuación:

1. Cambios en el ambiente operativo: Cambios en reglas o en la forma de realizar las operaciones pueden resultar en diferentes presiones competitivas y, por lo tanto, en riesgos diferentes.
2. Nuevo personal: El nuevo personal puede tener un enfoque diferente con relación al control interno.
3. Sistemas de información nuevos o rediseñados: Cambios significativos y rápidos en los sistemas de información pueden cambiar el riesgo relativo al control interno.
4. Crecimientos acelerados: Un crecimiento acelerado en las operaciones puede forzar demasiado los controles y crear el riesgo de que éstos no se lleven a cabo o se ignoren.
5. Nuevas tecnologías: La incorporación de nuevas tecnologías dentro de los procesos productivos o los sistemas de información pueden cambiar los riesgos asociados con el control interno.

6. Nuevas líneas, productos o actividades: El incorporarse en negocios o transacciones en donde la entidad tiene poca experiencia, puede crear nuevos riesgos asociados con el control interno.
7. Reestructuraciones corporativas: Las reestructuraciones pueden estar acompañadas de reducción de personal y cambios en la supervisión y segregación de funciones, que pueden traer cambios en los riesgos asociados con el control interno.
8. Cambios en pronunciamientos contables: La adopción de un nuevo pronunciamiento contable o un cambio en los ya existentes, puede afectar los riesgos relacionados con la preparación de los estados financieros.
9. Personal con mucha antigüedad en el puesto: Una persona con mucha antigüedad en el puesto puede ignorar los controles por exceso de confianza, inercias o vicios adquiridos.
10. Operaciones en el extranjero: La expansión o adquisición de operaciones en el extranjero, crean nuevos riesgos que pueden impactar el control interno, por ejemplo, cambio en los riesgos considerados en las operaciones en moneda extranjera.

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

C) Los sistemas de información y comunicación

Los sistemas de información relevantes a los objetivos de los reportes financieros, los cuales incluyen el sistema contable, consisten en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.

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

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

Los sistemas de comunicación incluyen la forma en que se dan a conocer las funciones y responsabilidades relativas al control interno de los informes financieros, por lo que el auditor debe obtener un entendimiento de las formas que la entidad utiliza para informar las funciones, responsabilidades y cualquier aspecto importante con relación a la información financiera.

D) Los procedimientos de control

Los procedimientos y políticas que establece la Administración y que proporcionan una seguridad razonable de que se van a lograr en forma eficaz y eficientemente los objetivos específicos de la entidad, constituyen los procedimientos de control.

Los procedimientos de carácter preventivo son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones. Los procedimientos de control de carácter detectivo tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos.

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

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

E) La vigilancia

Una importante responsabilidad de la Administración es la de establecer y mantener los controles internos, así como el vigilarlos, con objeto de identificar si éstos están operando efectivamente y si deben ser modificados cuando existen cambios importantes.

La vigilancia es un proceso que asegura la eficiencia del control interno a través del tiempo, e incluye la evaluación del diseño y operación de procedimientos de control en forma oportuna, así como el aplicar medidas correctivas cuando sea necesario.

El auditor debe obtener un entendimiento de los tipos de actividades que la entidad lleva a cabo para vigilar el adecuado funcionamiento del control interno sobre la información financiera, incluyendo cómo esas actividades son utilizadas para iniciar acciones correctivas y, en el caso de que requiera evaluar la función del departamento de auditoría interna, deberá aplicar los procedimientos establecidos en el Boletín 5040, Procedimientos de auditoría para el estudio y evaluación de la función de auditoría interna de esta misma Comisión.

- Consideraciones generales

Los factores específicos del ambiente de control, la evaluación de los sistemas de información y comunicación, los procedimientos de control y la vigilancia deben considerar los siguientes aspectos:

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

El establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno representa una importante responsabilidad de la Administración, para proporcionar una seguridad razonable de que se logran los objetivos de una entidad.

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

El auditor deberá documentar su conocimiento y comprensión de la estructura de control interno, como parte del proceso de planeación de la auditoría. La forma y alcance de esta documentación se verán influidos por el tamaño y complejidad de la entidad y la naturaleza de la estructura del control interno de la misma. Por ejemplo, la documentación de una entidad grande y compleja, podrá incluir diagramas de flujo, cuestionarios o árboles de decisiones.

- Evaluación preliminar

En esta etapa, el auditor efectúa un análisis general del riesgo implícito en el trabajo que va a realizar, con objeto de considerarlo en el diseño de sus programas de trabajo de auditoría y para identificar gradualmente las actividades y características específicas de la entidad.

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

- a) Comprender el ambiente de control establecido por la Administración para detectar errores potenciales.
- b) Describir y verificar su comprensión de los procedimientos de control de la Administración, incluyendo aquellos relativos a la evaluación de riesgos.
- c) Conocer los procesos de mayor riesgo de la entidad y evaluar su importancia.
- d) Evaluar el diseño de los sistemas de control en los procesos de mayor riesgo, para determinar si es probable que sean eficaces para prevenir o detectar y corregir los errores potenciales identificados.
- e) Formarse un juicio sobre la confianza que podrá depositarse en el control que será evaluado.

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

- El procesamiento electrónico de datos (PED) al evaluar la estructura del control interno

Por la importancia que han adquirido los sistemas de PED en la información contable, por el volumen de operaciones procesadas en ellos, así como por 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.

- Pruebas de cumplimiento y evaluación final

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

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

- Comunicación de situaciones a informar

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

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

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

Como parte de su trabajo, el auditor debe, además, proporcionar sugerencias que permitan mejorar la estructura de control interno existente, y en el caso, de que el auditor identifique asuntos que a su juicio no sean estrictamente situaciones a informar o bien, sean poco importantes, tendrá que decidir si comunica o no estos asuntos en beneficio de la administración.

- Forma y contenido del informe

El informe debe contener:

- La indicación de que el propósito de la auditoría es el de emitir una opinión sobre los estados financieros y no el de proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura del control interno.
- Los aspectos considerados como "situaciones a informar".
- Las restricciones establecidas para la distribución de tal comunicación.

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

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

Vigencia

Este Boletín será aplicable para aquellos trabajos que se inicien a partir de enero de 2002.¹⁷

¹⁷ NSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de normas y procedimientos de auditoria estudio y evaluación del control interno por objetivos y ciclo de transacciones, México, 2002, 890pp.

CAPITULO DOS

2. Ley Sarbanes Oxley adopción empresarial

2.1 Aplicación Ley Sarbanes Oxley al estudio y evaluación del Control Interno

2.1.1 Componentes de la Gestión de Riesgos Corporativos

El objetivo del presente capítulo es dar un panorama general de la forma práctica de aplicación de la Ley Sarbanes Oxley, la cual se lleva a cabo en conjunto y conforme a los boletines mencionados en el capítulo uno (Boletines 3070,3040 y 3050).

Para comenzar, hay que entender el contexto en el que se aplica, o sea, comprender a que nos referimos cuando hablamos de control interno, cuales son sus componentes, quienes tienen que aplicarla, en donde, cuales son las bases sobre las que funciona, etc; cuando comprendemos el funcionamiento y componentes de este entorno es entonces cuando podemos comprender el como se aplica el estudio SOX.

Como primer punto, hay que entender los componentes dentro del sistema empresarial, estos componentes contienen dentro de su estructura, riesgo de funcionamiento, de los cuales la entidad debe tener conciencia amplia para poder manejarlos y evitar que estos se salgan de "control", a estos probables sucesos se les conoce como riesgos corporativos.

La gestión de riesgos corporativos es un proceso efectuado por el consejo de administración de una entidad, su dirección y restante personal, aplicable a la definición de estrategias en toda la empresa y diseñado para identificar eventos potenciales que puedan afectar a la organización, gestionar sus riesgos dentro del riesgo aceptado y proporcionar una seguridad razonable sobre el logro de los objetivos.

La gestión de riesgos corporativos consta de ocho componentes relacionados entre sí, que se derivan de la manera en que la dirección conduce la empresa y cómo están integrados en el proceso de gestión. A continuación, se describen estos componentes:

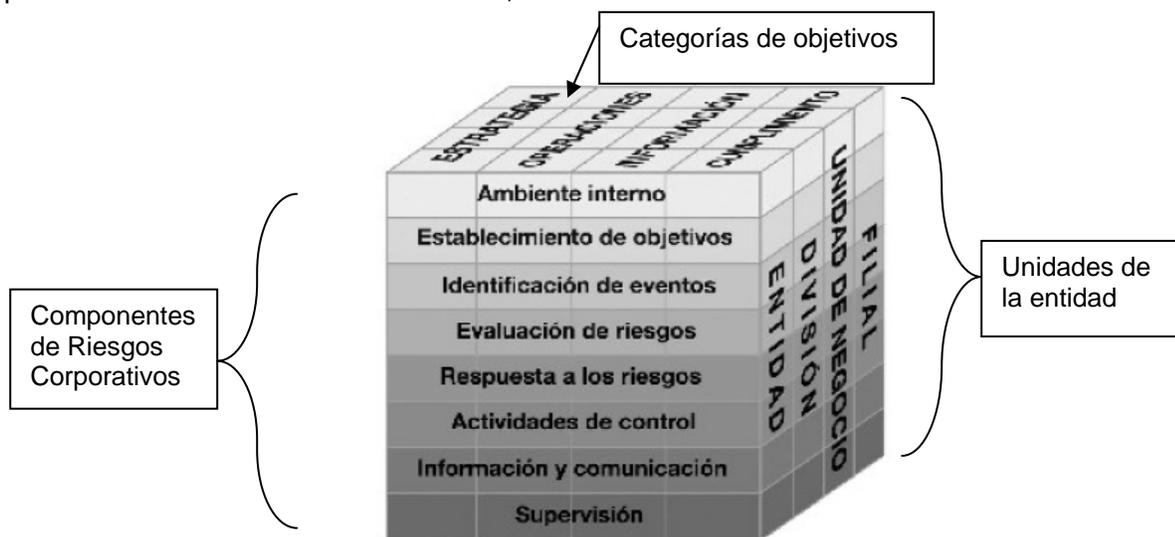
1. Ambiente interno: Abarca el talante de una organización y establece la base de cómo el personal de la entidad percibe y trata los riesgos, incluyendo la filosofía para su gestión, el riesgo aceptado, la integridad y valores éticos y el entorno en que se actúa.
2. Establecimiento de objetivos: Los objetivos deben existir antes de que la dirección pueda identificar potenciales eventos que afecten a su consecución. La gestión de riesgos corporativos asegura que la dirección ha establecido un proceso para fijar objetivos y que los objetivos seleccionados apoyan la misión de la entidad y están en línea con ella, además de ser consecuentes con el riesgo aceptado.
3. Identificación de eventos: Los acontecimientos internos y externos que afectan a los objetivos de la entidad deben ser identificados, diferenciando entre riesgos y oportunidades. Estas últimas revierten hacia la estrategia de la dirección o los procesos para fijar objetivos.
4. Evaluación de riesgos: Los riesgos se analizan considerando su probabilidad e impacto como base para determinar cómo deben ser gestionados y se evalúan desde una doble perspectiva, inherente y residual.
5. Respuesta al riesgo: La dirección selecciona las posibles respuestas - evitar, aceptar, reducir

6. **Actividades de control:** Las políticas y procedimientos se establecen e implantan para ayudar a asegurar que las respuestas a los riesgos se llevan a cabo eficazmente.
7. **Información y comunicación:** La información relevante se identifica, capta y comunica en forma y plazo adecuado para permitir al personal afrontar sus responsabilidades. Una comunicación eficaz debe producirse en un sentido amplio, fluyendo en todas direcciones dentro de la entidad.
8. **Supervisión:** La totalidad de la gestión de riesgos corporativos se supervisa, realizando modificaciones oportunas cuando se necesiten. Esta supervisión se lleva a cabo mediante actividades permanentes de la dirección, evaluaciones independientes o ambas actuaciones a la vez.

La gestión de riesgos corporativos no constituye estrictamente un proceso en serie, donde cada componente afecta sólo al siguiente, sino un proceso multidireccional e iterativo en que casi cualquier componente puede influir en otro.

- Relación entre objetivos y componentes

Existe una relación directa entre los objetivos que la entidad desea lograr y los componentes de la gestión de riesgos corporativos, que representan lo que hace falta para lograr aquellos. La relación se representa con una matriz tridimensional, en forma de cubo.



Una matriz de riesgo es una herramienta de control y de gestión normalmente utilizada para identificar las actividades (procesos y productos) más importantes de una institución financiera, el tipo y nivel de riesgos inherentes a estas actividades y los factores exógenos y endógenos que engendran estos riesgos (factores de riesgo). Igualmente, una matriz de riesgo permite evaluar la efectividad de una adecuada gestión y administración de los riesgos financieros, operativos y estratégicos que impactan la misión de la organización.

Las cuatro categorías de objetivos estrategia, operaciones, información y cumplimiento están representadas por columnas verticales, los ocho componentes lo están por filas horizontales y las

unidades de la entidad, por la tercera dimensión del cubo. Este gráfico refleja la capacidad de centrarse sobre la totalidad de la gestión de riesgos corporativos de una entidad o bien por categoría de objetivos, componente, unidad o cualquier subconjunto deseado.

Las cuatro categorías de objetivos

Estrategia, operaciones, información y cumplimiento. Están representadas por columnas verticales, los ocho componentes lo están por filas horizontales y las unidades de la entidad, por la tercera dimensión del cubo. Este gráfico refleja la capacidad de centrarse sobre la totalidad de la gestión de riesgos corporativos de una entidad o bien por categoría de objetivos, componente, unidad o cualquier subconjunto deseado.

1. **Eficacia:** Cuando se determine que la gestión de riesgos es eficaz en cada una de las cuatro categorías de objetivos, respectivamente, el consejo de administración y la dirección tendrán la seguridad razonable de que conocen el grado de consecución de los objetivos estratégicos y operativos de la entidad, que su información es fiable y que se cumplen las leyes y la normas aplicables. Los ocho componentes no funcionan de modo idéntico en todas las entidades. Su aplicación en las pequeñas y medianas empresas, por ejemplo, puede ser menos formal y estructurada.
2. **Limitaciones:** Aunque la gestión de riesgos corporativos proporciona ventajas importantes, también presenta limitaciones. Además de los factores comentados anteriormente, las limitaciones se derivan de hechos como que el juicio humano puede ser erróneo durante la toma de decisiones, que las decisiones sobre la respuesta al riesgo y el establecimiento de controles necesitan tener en cuenta los costes y beneficios relativos, que pueden darse fallos por error humano, que pueden eludirse los controles mediante connivencia de dos o más personas y que la dirección puede hacer caso omiso a las decisiones relacionadas con la gestión de riesgos corporativos.
3. **Inclusión del Control Interno:** El control interno constituye una parte integral de la gestión de riesgos corporativos. Este Marco lo incluye, constituyendo una conceptualización y una herramienta más sólidas para la dirección. Dado que éste ha perdurado a lo largo del tiempo y es la base para las reglas, normas y leyes existentes, se mantiene vigente para definir y enmarcar el control interno.
4. **Roles y Responsabilidades:** Todas las personas que integran una entidad tienen alguna responsabilidad en la gestión de riesgos corporativos. El consejero delegado es su responsable último y debería asumir su titularidad. Otros directivos apoyan la filosofía de gestión de riesgos de la entidad, promueven el cumplimiento del riesgo aceptado y gestionan los riesgos dentro de sus áreas de responsabilidad en conformidad con la tolerancia al riesgo.

El consejo de administración desarrolla una importante supervisión de la gestión de riesgos corporativos, es consciente del riesgo aceptado por la entidad y está de acuerdo con él. Algunos terceros, como los clientes, proveedores, colaboradores, auditores externos, reguladores y analistas financieros, proporcionan a menudo información útil para el desarrollo de la gestión de riesgos corporativos, aunque no son responsables de su eficacia en la entidad ni forman parte de ella.

Consejo de Administración El consejo debería comentar con la alta dirección el estado de la gestión de riesgos corporativos de la entidad y aportar su supervisión según se necesite. Asimismo, debería asegurarse de que es informado de los riesgos más significativos, de las acciones que la dirección está realizando y cómo ésta asegura una gestión eficaz de riesgos.

Alta dirección Este documento sugiere que el consejero delegado evalúe las capacidades de gestión

de riesgos corporativos de la organización. Por ejemplo, un consejero delegado reúne a los responsables de unidad de negocio y al personal clave del staff para comentar una evaluación inicial de las capacidades y eficacia de la gestión de riesgos corporativos.

Otro personal de la entidad Los directivos y demás personal deberían considerar cómo están desempeñando sus responsabilidades a la luz del presente Marco y comentar sus ideas con responsables superiores para reforzar la gestión de riesgos corporativos. Los auditores internos deberían considerar el alcance de su enfoque sobre dicha gestión.

Reguladores Este Marco puede fomentar una visión compartida de la gestión de riesgos corporativos, incluyendo lo que se puede hacer y sus limitaciones. Los reguladores pueden referirse a este Marco al establecer sus expectativas, bien mediante normas o guías o en la realización de inspecciones en las entidades bajo su supervisión.

Organizaciones profesionales Las entidades encargadas de establecer normas y otras organizaciones que proporcionan orientación sobre gestión financiera, auditoría y temas afines, deberían considerar sus normas y guías a la luz de este Marco. A medida que se eliminen divergencias de conceptos y terminología, todas las partes se beneficiarán de ello.

Educadores Este Marco puede ser tema de investigación y análisis universitario, para ver dónde se pueden realizar futuras mejoras. En la idea de que este documento sea aceptado como base compartida de comprensión, sus conceptos y términos deberían encontrar una forma de integrarse en los programas de estudios universitarios.

Establecidos estos cimientos para una comprensión mutua, todas las partes podrán hablar un lenguaje común y se comunicarán más eficazmente. Si todas las partes interesadas utilizan este Marco común para dicha gestión, se podrán obtener las ventajas comentadas.

El punto de partida para una evaluación de control interno es definir los criterios a seguir sobre los cuales se hará la evaluación. La selección de un equipo apropiado y el establecimiento de reglas de procedimiento tales como responsabilidades, enfoque de documentación y oportunidad son importantes para un proyecto exitoso.

2.1.2 Control Interno

Dentro de una organización el proceso administrativo constituye un desarrollo armónico donde están presentes las funciones de Planeación, Organización, Dirección y Control. El control en su concepción más general examina y censura con anterioridad suficiente, determinada realidad que aprueba o corrige. Este puede ser externo, de gestión e interno. Es conveniente destacar que en la práctica los dos últimos convergen en uno solo.

El sistema de control interno se desarrolla y vive dentro de la organización, cumple y/o alcanza los objetivos que persigue ésta. Los grandes avances tecnológicos aceleran los procesos productivos que indiscutiblemente repercuten en una mejora en los campos de la organización y la administración, pues ésta debe reordenarse para subsistir. Ya a finales del siglo XIX se demostró la importancia del control sobre la gestión de los negocios y que éste se había quedado rezagado frente a un acelerado proceso de la producción.

El control interno debe su existencia dentro de una entidad por el interés de la propia administración. Ningún administrador desea ver pérdidas ocasionadas por error o fraude o a través de decisiones erróneas basadas en informaciones financieras no confiables. Así, el control interno es una herramienta útil mediante la cual la administración logra asegurar, la conducción ordenada y eficiente de las actividades de la empresa.

Hace tiempo los altos ejecutivos buscan maneras de controlar mejor las empresas que dirigen. Los controles internos se implantan con el fin de detectar, en el plazo deseado, cualquier desviación respecto a los objetivos de rentabilidad establecidos por la empresa y de limitar las sorpresas. Dichos controles permiten a la dirección hacer frente a la rápida evolución del entorno económico y competitivo, así como a las exigencias y prioridades cambiantes de los clientes y adaptar su estructura para asegurar el crecimiento futuro.

El sistema de control interno está entrelazado con las actividades operativas de la entidad y existe por razones empresariales fundamentales. Es más efectivo cuando los controles se incorporan a la infraestructura de la sociedad y forman parte de la esencia de la empresa. Mediante los controles “incorporados” se fomenta la calidad y las iniciativas de delegación de poderes. Se evitan gastos innecesarios y se permite una respuesta rápida ante las circunstancias cambiantes.

“El control interno es un proceso efectuado por el directorio, la dirección y el resto del personal de una entidad, diseñado con el objeto de proporcionar un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos dentro de las siguientes categorías”:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Fiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables

El primer aspecto clave de la definición propuesta es que se trata de un proceso. En consecuencia los controles internos no deben ser hechos o mecanismos aislados, o decretos de la dirección, sino una serie de acciones, cambios o funciones que, en conjunto, conducen a cierto fin o resultado. Esto por sí solo extiende el concepto de control interno más allá de la noción tradicional de controles financieros, para convertir el control interno en un sistema integrado de materiales, equipo, procedimientos y personas.

El nuevo enfoque de control interno aporta elementos que deben ser de dominio de todos los trabajadores de las organizaciones empresariales y se enmarcan dentro de los cinco elementos que analizaremos a continuación.

- Los cinco componentes del control interno

Dentro del marco integrado se identifican cinco elementos de control interno que se relacionan entre sí y son inherentes al estilo de gestión de la empresa. Los mismos son:

- Ambiente de Control.
- Evaluación de Riesgos.
- Actividades de Control.
- Información y Comunicación.
- Supervisión o Monitoreo.

Los componentes del control interno son el cuerpo del sistema y existen por las funciones que desarrollan cada uno de ellos. Proporcionan un grado de seguridad razonable en cuanto a la consecución de los objetivos dentro de las siguientes categorías”:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones
- Fiabilidad de la información financiera
- Cumplimiento de las leyes y normas aplicables

Aunque los cinco criterios deben cumplirse, esto no significa que cada componente haya de funcionar de forma idéntica, ni siquiera al mismo nivel, en distintas entidades. Puede existir una cierta compensación entre los distintos componentes, debido a que los controles pueden tener múltiples propósitos, los controles de un componente pueden cumplir el objetivo de controles que normalmente están presentes en otros componentes. Por otra parte, es posible que existan diferencias en cuanto al grado en que los distintos controles abarquen un riesgo específico, de modo que los controles complementarios, cada uno con un efecto limitado, pueden ser satisfactorios en su conjunto.

Existe una relación directa entre las tres categorías de objetivos, que son los que una entidad se esfuerza para conseguir, y los componentes, que representan lo que se necesitan para lograr dichos objetivos. Todos los componentes son relevantes para cada categoría de objetivo. Al examinar cualquier categoría por ejemplo, la eficacia y eficiencia de las operaciones, los cinco componentes han de estar presente y funcionando de forma apropiada para poder concluir que el control interno sobre las operaciones es eficaz. A continuación explicare en que consiste cada uno:

1.- Entorno de control:

El entorno de control marca la pauta del funcionamiento de una empresa e influye en la concienciación de sus empleados respecto al control. Es la base de todos los demás componentes del control interno, aportando disciplina y estructura. Los factores del entorno de control incluyen la integridad, los valores éticos y la capacidad de los empleados de la empresa, la filosofía de dirección y el estilo de gestión, la manera en que la dirección asigna autoridad y las responsabilidades y organiza y desarrolla profesionalmente a sus empleados y la atención y orientación que proporciona al consejo de administración.

El Entorno de control propicia la estructura en la que se deben cumplir los objetivos y la preparación del hombre que hará que se cumplan.

2.- Evaluación de los riesgos:

Las organizaciones, cualquiera sea su tamaño, se enfrentan a diversos riesgos de origen externos e internos que tienen que ser evaluados. Una condición previa a la evaluación del riesgo es la identificación de los objetivos a los distintos niveles, vinculados entre sí e internamente coherentes. La evaluación de los riesgos consiste en la identificación y el análisis de los riesgos relevantes para la consecución de los objetivos, y sirve de base para determinar cómo han de ser gestionados los riesgos. Debido a que las condiciones económicas, industriales, legislativas y operativas continuarán cambiando continuamente, es necesario disponer de mecanismos para identificar y afrontar los riesgos asociados con el cambio.

Aunque para crecer es necesario asumir riesgos prudentes, la dirección debe identificar y analizar riesgos, cuantificarlos, y prever la probabilidad de que ocurran así como las posibles consecuencias.

3.-Actividades de control:

Las actividades de control son las políticas y los procedimientos que ayudan a asegurar que se lleven a cabo las instrucciones de la dirección de la empresa. Ayudan a asegurar que se tomen las medidas necesarias para controlar los riesgos relacionados con la consecución de los objetivos de la empresa. Hay actividades de control en toda la organización, a todos los niveles y en todas las funciones.

Las actividades de control existen a través de toda la organización y se dan en toda la organización, a todos los niveles y en todas las funciones, e incluyen cosas tales como; aprobaciones, autorizaciones,

verificaciones, conciliaciones, análisis de la eficacia operativa, seguridad de los activos, y segregación de funciones.

En algunos entornos, las actividades de control se clasifican en; controles preventivos, controles de detección, controles correctivos, controles manuales o de usuario, controles informáticos o de tecnología de información, y controles de la dirección. Independientemente de la clasificación que se adopte, las actividades de control deben ser adecuadas para los riesgos.

Las empresas pueden llegar a padecer un exceso de controles hasta el punto que las actividades de control les impidan operar de manera eficiente, lo que disminuye la calidad del sistema de control. Un gran número de actividades de control o de personas que participan en ellas no asegura necesariamente la calidad del sistema de control.

4.- Información y comunicación:

Se debe identificar, recopilar y comunicar información pertinente en forma y plazo que permitan cumplir a cada empleado con sus responsabilidades. Los sistemas informáticos producen informes que contienen información operativa, financiera y datos sobre el cumplimiento de las normas que permite dirigir y controlar el negocio de forma adecuada.

El mensaje por parte de la alta dirección a todo el personal ha de ser claro; las responsabilidades del control han de tomarse en serio. Los empleados tienen que comprender cual es el papel en el sistema de control interno y como las actividades individuales estén relacionadas con el trabajo de los demás. Por otra parte, han de tener medios para comunicar la información significativa a los niveles superiores. Asimismo, tiene que haber una comunicación eficaz con terceros, como clientes, proveedores, organismos de control y accionistas.

En la actualidad nadie concibe la gestión de una empresa sin sistemas de información. La tecnología de información se ha convertido en algo tan corriente que se da por descontada. En muchas organizaciones los directores se quejan de que los voluminosos informes que reciben les exigen revisar demasiados datos para extraer la información pertinente.

En tales casos puede haber comunicación pero la información está presentada de manera que el individuo no la puede utilizar o no la utiliza real y efectivamente. Para ser verdaderamente efectiva la TI debe estar integrada en las operaciones de manera que soporte estrategias proactivas en lugar de reactivas.

Si no se conoce el sistema de control, los cometidos específicos y las obligaciones en el sistema, es probable que surjan problemas. Los empleados también deben conocer cómo sus actividades se relacionan con el trabajo de los demás.

Además de la comunicación interna debe existir una comunicación efectiva con entidades externas tales como accionistas, autoridades, proveedores y clientes. Ello contribuye a que las entidades correspondientes comprendan lo que ocurre dentro de la organización y se mantengan bien informadas. Por otra parte, la información comunicada por entidades externas a menudo contiene datos importantes sobre el sistema de control interno.

5.- Supervisión o monitoreo:

Los sistemas de control interno requieren supervisión, es decir, un proceso que comprueba que se mantiene el adecuado funcionamiento del sistema a lo largo del tiempo. Esto se consigue mediante actividades de supervisión continuada, evaluaciones periódicas o una combinación de ambas cosas. La supervisión continuada se da en el transcurso de las operaciones. Incluye tanto las actividades

normales de dirección y supervisión, como otras actividades llevadas a cabo por el personal en la realización de sus funciones. El alcance y la frecuencia de las evaluaciones periódicas dependerán esencialmente de una evaluación de los riesgos y de la eficacia de los procesos de supervisión continuada. Las deficiencias detectadas en el control interno deberán ser notificadas a niveles superiores, mientras que la alta dirección y el consejo de administración deberán ser informados de los aspectos significativos observados.¹

Es preciso supervisar continuamente los controles internos para asegurarse de que el proceso funciona según lo previsto. Esto es muy importante porque a medida que cambian los factores internos y externos, controles que una vez resultaron idóneos y efectivos pueden dejar de ser adecuados y de dar a la dirección la razonable seguridad que ofrecían antes.

Luego del análisis de cada uno de los componentes, podemos sintetizar que éstos al estar, vinculados entre sí:

- Generan una sinergia y forman un sistema integrado que responde de una manera dinámica a las circunstancias cambiantes del entorno.
- Son influidos e influyen en los métodos y estilos de dirección aplicables en las empresas e inciden directamente en el sistema de gestión, teniendo como premisa que el hombre es el activo más importante de toda organización y necesita tener una participación más activa en el proceso de dirección y sentirse parte integrante del Sistema de Control Interno que se aplique.
- Están entrelazados con las actividades operativas de la entidad coadyuvando a la eficiencia y eficacia de las mismas.
- Permiten mantener el control sobre todas las actividades.
- Su funcionamiento eficaz proporciona un grado de seguridad razonable de que una o más de las categorías de objetivos establecidas van a cumplirse.
- Marcan una diferencia con el enfoque tradicional de control interno dirigido al área financiera.
- Coadyuvan al cumplimiento de los objetivos organizacionales en sentido general.

2.1.3 Comprender y evaluar el Control Interno

La implementación del control interno implica que cada uno de sus componentes estén aplicados a cada categoría esencial de la empresa convirtiéndose en un proceso integrado y dinámico permanentemente, como paso previo cada entidad debe establecer los objetivos, políticas y estrategias relacionadas entre si con el fin de garantizar el desarrollo organizacional y el cumplimiento de las metas corporativas.

Aunque el sistema de control interno debe ser intrínseco a la administración de la entidad y busca que esta sea mas flexible y competitiva en el mercado se producen ciertas limitaciones inherentes que impiden que el sistema como tal sea 100% confiable y donde cabe un pequeño porcentaje de incertidumbre, por esta razón sea hace necesario un estudio adecuado de los riesgos internos y externos con el fin de que el control provea una seguridad razonable para la categoría a la cual fue diseñado, estos riesgos pueden ser atribuidos a fallas humanas como la toma de decisiones erróneas, simples equivocaciones o confabulaciones de varias personas, es por ello que es muy importante la contratación de personal con gran capacidad profesional, integridad y valores éticos así como la correcta asignación de responsabilidades bien delimitadas donde se interrelacionan unas con otras con el fin de que no se rompa la cadena de control fortaleciendo el ambiente de aplicación del mismo, cada persona es un eslabón que garantiza hasta cierto punto la eficiencia y efectividad de la cadena, cabe destacar que la responsabilidad principal en la aplicación del control interno en la organización debe estar siempre en cabeza de la administración o alta gerencia con el fin de que

¹ INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de normas y procedimientos de auditoria estudio y evaluación del control interno por objetivos y ciclo de transacciones, México, 2007 890pp.

exista un compromiso real a todos los niveles de la empresa, siendo función del departamento de auditoría interna o quien haga sus veces.

La adecuada evaluación o supervisión independiente del sistema con el fin de garantizar la actualización, eficiencia y existencia a través del tiempo, pueden ser continuas o puntuales sin tener una frecuencia predeterminada o fija, así mismo es conveniente mantener una correcta documentación con el fin de analizar los alcances de la evaluación, niveles de autorización, indicadores de desempeño e impactos de las deficiencias encontradas, estos análisis deben detectar en un momento oportuno como los cambios internos o externos del contexto empresarial pueden afectar el desarrollo o aplicación de las políticas en función de la consecución de los objetivos para su correcta evaluación.

La comprensión del control interno puede así ayudar a cualquier entidad pública o privada a obtener logros significativos en su desempeño con eficiencia, eficacia y economía, indicadores indispensables para el análisis, toma de decisiones y cumplimiento de metas. La evaluación del riesgo no es una tarea a cumplir de una vez para siempre. Debe ser un proceso continuo, una actividad básica de la organización, como la evaluación continua de la utilización de los sistemas de información o la mejora continua de los procesos.

Los procesos de evaluación del control interno debe estar orientado al futuro, permitiendo a la dirección anticipar los nuevos riesgos y adoptar las medidas oportunas para minimizar y/o eliminar el impacto de los mismos en el logro de los resultados esperados. La evaluación del riesgo tiene un carácter preventivo y se debe convertir en parte natural del proceso de planificación de la empresa.

La gerencia destina los recursos humanos y financieros apropiados para desarrollar los sistemas de información necesarios, y asegura y supervisa a los usuarios que participan en el desarrollo (incluyendo revisiones) y prueba de los programas.

Una forma de evaluar a la gerencia, quedaría cubierta si, durante la comprensión del control interno el auditor da respuestas claras a los siguientes planteamientos:

- ¿Participa la junta directiva y/o el comité de auditoría en los proyectos de monitoreo de los sistemas de información y prioridad de los recursos?
- ¿Refleja claramente el diagrama de organización de IT las áreas de responsabilidad y las líneas de reporte y comunicación?
- ¿Existen responsabilidades definidas para los responsables de implantar, documentar, probar y aprobar cambios en los programas de computación que son comprados o desarrollados por el personal de sistemas de información o los usuarios?
- ¿Son bien controladas las conversiones de los sistemas (p. ej., completadas de acuerdo a procedimientos o planes escritos)?
- ¿Asegura y monitorea la gerencia financiera a los usuarios involucrados en el desarrollo de programas, incluyendo el diseño de pruebas del control interno y balances?
- ¿Hay un alto grado de cooperación e interacción entre usuarios y el departamento de IT?

Entorno de control

Las actividades de control son las políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las directrices de la gerencia sean cumplidas.

Existen políticas y procedimientos necesarios con respecto a que cada una de las actividades de la empresa y los controles señalados por la política están siendo aplicados.

Una forma de evaluar el entorno de control, quedaría cubierta si, durante la comprensión del control

interno el auditor da respuestas claras a los siguientes planteamientos:

- ¿Se siguen las prácticas contables y de cierre consistentemente en fechas interinas durante el año?
- ¿Está la gerencia apropiadamente involucrada en la revisión de las estimaciones contables significativas y apoyo para las transacciones no usuales significativas y asientos de diario no estándar?
- ¿Hay documentación oportuna y apropiada para las transacciones?
- ¿Revisa la empresa sus políticas y procedimientos periódicamente para determinar si continúan siendo apropiados para las actividades de la compañía?
- ¿Tienen los miembros de la gerencia responsabilidad (ownership) sobre las políticas y los procedimientos?
- ¿La responsabilidad (ownership) incluye asegurarse que las políticas y los procedimientos sean apropiadas para las actividades de la compañía?

La Ley Sarbanes-Oxley del 2002 (el Acta), ha convertido finalmente en realidad el reporte sobre control interno para las empresas registradas ante la SEC y sus auditores independientes.

En forma separada, según lo requiere la Sección 302(a) del Acta, la SEC adoptó las reglas finales que requieren que el CEO y el CFO de una compañía certifiquen todos los reportes trimestrales y anuales. Para los reportes de períodos que terminan después del 29 de agosto de 2002, el CEO y el CFO deben evaluar la eficacia de los controles y procedimientos de revelación de la entidad emisora, de los cuales son parte los controles internos sobre información financiera.

Una forma de evaluar la aplicación de la sección 302 de SOX, quedaría cubierta si, durante la comprensión del control interno el auditor da respuestas claras a los siguientes planteamientos:

- ¿Tiende a ser conservadora la filosofía de la gerencia sobre reportar información financiera, incluyendo su actitud hacia el desarrollo de estimaciones?
- ¿Se reducen al mínimo las influencias que puedan afectar estimaciones contables significativas y minimizar otros juicios?
- ¿Existe un mecanismo establecido para educar y comunicar regularmente a la gerencia y a los empleados la importancia de los controles internos, y elevar el nivel de entendimiento de los controles?
- ¿Presta la gerencia la apropiada atención al control interno, incluyendo los efectos del procesamiento de sistemas de información?
- ¿Corrige la gerencia oportunamente las deficiencias identificadas en el control interno?
- ¿Están equilibrados los incentivos a la gerencia?
- ¿Establece la gerencia objetivos financieros y expectativas reales para el personal operativo?

La Importancia de los Controles Internos

Los controles internos son fundamentales para lograr un registro exacto de las transacciones y la preparación de reportes financieros confiables. Muchas actividades de negocios involucran diariamente un alto volumen de transacciones y numerosos juicios.

Sin controles adecuados que aseguren el registro apropiado de las transacciones, la información financiera resultante puede no ser confiable y debilitar la habilidad de la gerencia para tomar decisiones, así como su credibilidad ante los accionistas, las autoridades reguladoras y el público. Una estructura de control interno eficaz (conocida también como sistema de control interno o, simplemente, como control interno) es integral y completa e involucra a personal de toda la organización, incluyendo muchas personas que no se consideran con responsabilidades contables o

de control

La importancia de los controles internos se ha enfatizado en diferentes formas. Las normas de auditoría relativas al control interno han sido actualizadas e intensificadas. La Federal Deposit Insurance Corporation Improvement Act of 1991 (FDICIA) introdujo requisitos para que la gerencia de ciertas instituciones financieras aseguradas federalmente presenten reportes del control interno sobre la información financiera y el cumplimiento con ciertas leyes y regulaciones.

Estos reportes deben ir acompañados por reportes del auditor independiente para atestiguar (attest) el examen de las evaluaciones de la gerencia del control interno sobre la información financiera y los procedimientos pre-convenidos relativos al cumplimiento con ciertas leyes y regulaciones.

El Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) emitió su informe final sobre control interno en 1992 basado en un estudio de tres años. Y, recientemente, el Acta ha añadido requisitos para la certificación de la gerencia sobre asuntos de control y para los reportes acerca del control interno sobre información financiera. Como resultado de la promulgación del Acta, los ejecutivos senior de todas las compañías públicas están enfocando su atención al diseño, operación y eficacia del sistema de control interno de sus organizaciones.

Evaluación de Riesgos

Como lo hablamos anteriormente la evaluación de riesgos es la identificación y análisis de riesgos relevantes (tanto internos como externos) al logro de los objetivos, formando una base para determinar cómo los riesgos deben ser administrados.

Una forma de evaluar los riesgos, quedaría cubierta si, durante la comprensión del control interno el auditor da respuestas claras a los siguientes planteamientos:

- ¿Son establecidos, comunicados y monitoreados los objetivos de negocios?
- ¿Son comunicados a toda la empresa los elementos clave del plan estratégico de la empresa, de manera que los empleados tengan un entendimiento básico de la estrategia general de la compañía?
- ¿El plan estratégico de la empresa y los objetivos de negocio se complementan entre si?
- ¿Existe un proceso que periódicamente revise y actualice los planes estratégicos de toda la empresa?
- ¿El plan estratégico es revisado y aprobado por la junta directiva?
- ¿El plan estratégico de toda la empresa incluye IT o existe un plan estratégico separado de IT que trate las necesidades tecnológicas de la empresa para cumplir con su plan estratégico eficaz y eficientemente?

Información y Comunicación

Los sistemas de información y comunicación apoyan la identificación, captura e intercambio de información en una forma y oportunidad que permiten a la gerencia y a otro personal apropiado cumplir con sus responsabilidades.

Una forma de evaluar si existe una adecuada transmisión de la información, quedaría cubierta si, durante la comprensión del control interno el auditor da respuestas claras a los siguientes planteamientos:

- ¿Es la empresa capaz de preparar informes financieros exactos y oportunos, incluyendo informes interinos?
- ¿Reciben la junta directiva y la gerencia suficiente información oportuna que les permita

- ¿Son definidos y medibles los objetivos de la gerencia en términos de presupuestos, ganancias, y otros objetivos financieros y operativos? Son los resultados reales medidos en relación a esos objetivos?
- ¿Hay un alto nivel de satisfacción de los usuarios con el procesamiento de los sistemas de información, incluyendo aspectos como confiabilidad y oportunidad de los informes?
- ¿Hay un nivel suficiente de coordinación entre las funciones/departamentos de contabilidad y procesamiento de sistemas de información?
- ¿Existen políticas apropiadas para desarrollar y modificar los sistemas de contabilidad y control (incluyendo cambios y uso de programas de computación y/o archivos de computación)?

2.1.4 ¿Qué es y en qué consiste el estudio SOX?

Como lo he mencionado durante el desarrollo de la presente investigación, la Ley Sarbanes Oxley, es un complemento a las legislaciones previamente creadas, en cuanto a la regulación del control interno de una entidad, básicamente consiste en especificar procedimientos de evaluación al sistema interno de la entidad con el fin de, dar seguridad razonable de que la información financiera emitida es correcta y sobre todo confiable

A continuación, me enfocare en explicar en que consiste este estudio/evaluación, en donde es aplicable y como se vincula con los métodos de estudio al Control Interno establecidos anteriormente de la creación de SOX

Como anteriormente lo explique Sarbanes-Oxley Act of 2002 (el Acta) hace obligatorios los reportes sobre controles internos para empresas registradas ante la SEC y sus auditores independientes. La Sección 404 del Acta dirige a la SEC a que adopte reglas requiriendo que los reportes anuales de las compañías públicas (registradas en bolsa) contengan una evaluación, al final del año fiscal, de la eficacia de los controles internos y los procedimientos para reportar información financiera. La Sección 404 también requiere que los auditores independientes de la compañía atestigüen y reporten sobre la evaluación de la gerencia.

Un lugar lógico para comenzar una evaluación integral de los controles internos es la cúspide—los controles a nivel de empresa que pudieran tener un efecto dominante sobre la organización. Esto incluye una consideración de los factores en cada uno de los cinco componentes del control interno que pueden tener un efecto dominante sobre el riesgo de errores o fraude. Estos cinco componentes interrelacionados son:

- Entorno de Control
- Evaluación de Riesgos
- Información y Comunicación
- Actividades de Control
- Monitoreo

Una documentación y evaluación del control interno a nivel de empresa por sí misma no provee una perspectiva completa del control interno de una empresa. Sin embargo, es un punto de partida importante porque la evaluación de los controles a nivel de empresa, particularmente cuando se identifican debilidades, puede tener un efecto significativo sobre la evaluación general de la eficacia de los controles internos y los procedimientos para reportar información financiera.

En muchas compañías, la gerencia preparará una sola evaluación del control interno de la organización a nivel de empresa. En otros casos, tales como en compañías más grandes con varias localidades o líneas de negocios que operan descentralizadamente, puede ser apropiado ejecutar

una evaluación separada de los controles a nivel de empresa para las localidades o líneas de negocios individuales y usar los resultados para hacer una evaluación general a nivel de empresa.

El entorno de control refleja la pauta fijada por la alta gerencia y la actitud general, la conciencia y las acciones de la junta directiva, la gerencia, los dueños y otros, con respecto a la importancia del control interno y el énfasis puesto sobre el control en las políticas, procedimientos, métodos y estructura organizacional de la compañía. Esto es el fundamento para todos los otros componentes del control interno, que proveen disciplina y estructura.

Por consiguiente, las compañías deben prepararse desde ahora para la documentación integral y la evaluación de su control interno que serán necesarias para respaldar la evaluación de la gerencia y el reporte de atestiguación de los auditores.

La metodología incluye cinco fases:

- Comprender la Definición de Control Interno
- Organizar un Equipo para Llevar a Cabo la Evaluación
- Evaluar el Control Interno a Nivel de Empresa
- Comprender y Evaluar el Control Interno a Nivel de Proceso, Transacción, Aplicación
- Evaluar la Eficacia General, Identificar Asuntos de relevancia y mejora

El control interno a nivel de empresa puede tener una gran influencia sobre el control interno a nivel de proceso, transacción o aplicación. Sin embargo, a diferencia de la evaluación de los controles a nivel de empresa, la documentación y evaluación de los controles a este nivel detallado serán mucho más específicas y posiblemente se requerirá más tiempo para completarlas.

La evaluación de los controles a nivel de proceso, transacción o aplicación provee mucha de la evidencia que la gerencia necesitará para respaldar su evaluación general de la eficacia del control interno sobre los reportes de información financiera. La gerencia deberá tomar en consideración los controles.

Los controles que se refieren a los componentes de entorno de control, evaluación de riesgos y monitoreo, con frecuencia están a un nivel más alto y deben ser evaluados cuidadosamente para determinar si son suficientemente sensibles para prevenir o detectar errores de importancia o fraude en relación con cada cuenta significativa. Muchos de los controles más detallados que la gerencia identificará para respaldar su evaluación se derivan de los componentes de información y comunicación y/o actividades de control y se refieren principalmente a procesos y aplicaciones específicos.

“Algunas compañías ya tienen amplia documentación de sus procedimientos contables y de control interno, tales como manuales de políticas y procedimientos contables, manuales de sistemas de información y descripciones de funciones. Sin embargo, la mayoría de las compañías posiblemente no han completado una documentación integral y evaluación de la eficacia de su control interno, bien sea de acuerdo con lo contemplado en el 1992 Report of The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) o como lo requiere el Acta.”²

Los departamentos de auditoría interna con frecuencia tienen documentación de controles internos y procedimientos de las compañías y han comprobado si los controles seleccionados funcionan eficazmente. Los auditores independientes también evalúan los controles en áreas específicas. Sin embargo, antes de la emisión del Acta, el enfoque de una auditoría de estados financieros ha sido con el fin de expresar una opinión sobre los estados financieros de una compañía y no para reportar

² MUELLER, Gerhard, Sarbanes Oxley Una Perspectiva Internacional, México, McGraw-Hill , 2007, 206 pp

sobre el control interno. Por consiguiente, es probable que las compañías no cuenten con documentación suficiente y organizada para respaldar la evaluación de la eficacia del control interno hecha por la gerencia.

Una vez identificado el equipo a cargo del proyecto, el primer paso en la evaluación del control interno es evaluar el control interno a nivel de empresa. Después de haber completado esta evaluación, el equipo a cargo del proyecto obtiene una comprensión de los procesos y los controles necesarios para generar la información de estados financieros. El enfoque de documentación descrito aquí para lograr esta comprensión se enfoca a:

- (1) Determinar las cuentas o grupos de cuentas significativas que pueden contener errores de importancia o que deben ser evaluadas con base en otros factores (e.g., susceptibilidad a pérdida o fraude), comenzando al nivel de revelación en rubros o en notas de los estados financieros,
- (2) Identificar las clases mayores de transacciones y procesos relativos que influyen en las cuentas significativas, incluyendo los procesos de tecnología de información (IT),
- (3) Determinar los tipos de errores que pueden ocurrir al iniciar, registrar, procesar y reportar transacciones, e
- (4) Identificar los controles, incluyendo los de IT, que sirven para prevenir o detectar oportunamente errores de importancia, así como para prevenir y detectar fraude.

La ejecución de estas fases—la evaluación del control interno a nivel de empresa y luego la comprensión y evaluación del control interno a nivel de proceso, transacción o aplicación—proporcionará al equipo a cargo del proyecto la información necesaria para evaluar la eficacia general de los controles en la fase final de la metodología.

Se espera que la gerencia de algunas compañías públicas incorpore esta documentación y evaluación del control interno sobre los reportes de información financiera dentro de programas más amplios de administración de riesgos que además puedan contemplar los demás aspectos de la definición de control interno hecha por COSO, así como otros aspectos de la administración de riesgos de una empresa.

Según las normas actuales de atestiguación, una aseveración de que el control interno sobre los reportes de información financiera es “eficaz” implica que los controles son eficaces en la prevención y detección de errores de importancia (i.e., errores que individual o colectivamente pueden tener un efecto material sobre los estados financieros).

La gerencia generalmente diseña su sistema de control interno para prevenir o detectar todos los errores en la información financiera o establece de otra manera límites relativamente bajos de error que puede tolerar al iniciar, registrar, procesar y reportar transacciones. La materialidad debe ser considerada a dos niveles: a nivel general, en cuanto se refiere a los estados financieros tomados en conjunto, y a nivel de cuenta individual. La materialidad se usa a nivel financiero para determinar si existe una debilidad material en el control interno.

La materialidad a nivel de cuenta individual debe ser suficientemente baja para que permita identificar una deficiencia significativa en el control interno sobre la cuenta individual o grupo de cuentas. Una deficiencia significativa es una deficiencia que podría afectar adversamente la capacidad de la organización para iniciar, registrar, procesar o reportar información financiera consistente con las aseveraciones de la gerencia, explícitas o en otra forma, con respecto a los estados financieros.

Identificar Cuentas Significativas.

Para compañías con localidades, segmentos de negocios o unidades de reporte múltiples, el equipo a

cargo del proyecto posiblemente necesitará emplear conceptos de materialidad para asegurarse de que los esfuerzos de documentación y evaluación de los controles tratan adecuadamente todos los aspectos significativos del(los) sistema(s) de control interno.

Aseveraciones de Estados Financieros:

- Existencia u Ocurrencia
- Integridad
- Valuación o Medición
- Derechos y Obligaciones
- Presentación y Revelación

Cuentas Significativas Seleccionadas con Base en:

- Errores de importancia*
- Tamaño y composición
- Susceptibilidad a pérdida o fraude
- Alto volumen de transacciones
- Complejidad de las transacciones
- Subjetividad en la determinación de los saldos de cuenta
- Naturaleza de la cuenta

Para Cada Aseveración, Pregunte:

- Cuáles son los puntos en el flujo de transacciones donde pueden ocurrir errores? Ejemplo: Cuentas: Efectivo y Cuentas por Pagar

EJEMPLO

Proceso: Desembolsos

Aseveración: Valuación

Pregunta: *Cuáles procedimientos manuales y programados aseguran que el importe de un cheque o de una transferencia concuerda con el importe aprobado para pago? Controles Que Previenen o Detectan Errores de Importancia* o Fraude:*

*Quién los ejecuta?

— Segregación de funciones

*Control que depende de IT?

— Control programado

— Evidencia electrónica

*Políticas y Procedimientos de la Compañía para:

— Autorización de transacciones

— Salvaguardia de activos

— Contabilización de activos

A fin de evaluar el control interno de una organización, uno debe identificar primero los criterios sobre los cuales se hará la evaluación. Por lo tanto, es importante definir apropiadamente el control interno al comienzo del proceso de evaluación. En septiembre de 1992, COSO emitió un informe que proporciona una definición de control interno y establece criterios que pueden ser usados para evaluar los controles internos de una organización.

Actualmente no existen criterios establecidos para medir la eficacia de los controles internos sobre

cumplimiento con leyes y regulaciones o la eficacia y eficiencia de las operaciones. Esta Guía se enfoca en los controles sobre información financiera. Sin embargo, existen muchas similitudes y consideraciones comunes entre los controles en relación con todos los tres objetivos del control interno, y gran parte de esta Guía será útil para hacer una evaluación de los controles sobre cumplimiento con leyes y regulaciones u operaciones.

Otros Beneficios de Este Proceso

Además de proporcionar una base para los reportes futuros de la gerencia bajo la Sección 404 del Acta, una evaluación integral y completa del control interno también puede dar los siguientes resultados:

- Reducción del costo de los procesos contables
- Identificación de procedimientos de control establecidos, que resultan redundantes, ineficientes e Ineficaces
- Simplificación de los sistemas
- Incremento en la productividad
- Mejoras en la eficacia del diseño o la operación de los controles

Entre más grande sea la empresa, más posibilidades hay de que la alta gerencia esté lejos de las operaciones cotidianas y más formal deberá ser el enfoque a la evaluación.

Además, el nivel de la documentación que existe para los diversos componentes del control interno también afectará la manera de organizar y llevar a cabo la evaluación. Cada compañía debe decidir cual es la manera que más se adapta a sus características para organizar la evaluación de sus controles.

Puesto que el control interno sobre reportes de información financiera es una parte del concepto más amplio de “controles y procedimientos de revelación” (disclosure controls and procedures), un término creado por la SEC en sus recientes reglas sobre certificaciones bajo la Sección 302, podría haber una superposición parcial de miembros de un comité de revelación y miembros de un equipo responsable de evaluar y documentar controles internos sobre reportes de información financiera para efectos de la Sección 404.

Equipo a Cargo del Proyecto

La función del equipo a cargo del proyecto es la planeación y supervisión del desarrollo, nombramiento de integrantes y ejecución de la evaluación del control interno de la compañía. Por consiguiente, el equipo diseñará la evaluación y recomendará qué personas deben intervenir, cómo se usarán los fondos asignados al proyecto y la manera en que se concluya la evaluación.

El equipo a cargo del proyecto deberá estar encabezado por un funcionario con la suficiente autoridad de recibir atención inmediata a sus preguntas y a las dudas que tenga el equipo. Los miembros del equipo deben tener la característica de gerentes con amplia experiencia quienes, como grupo, están familiarizados con las operaciones de la empresa, los riesgos del negocio en sus varias actividades, sus controles y leyes y reglas que le son aplicables.

El equipo a cargo del proyecto podrá incluir el siguiente personal:

Operaciones—

- Representante(s) de la gerencia de los segmentos principales de la empresa
- Representante(s) de la gerencia de las operaciones extranjeras de la empresa

Finanzas y Contabilidad—

- Contralor Corporativo y/o principal funcionario de finanzas (CFO)
- Contralores de los segmentos principales de la empresa y/o de operaciones internacionales

Tecnología de Información—

- Jefe de información (chief information officer)
- Jefe de seguridad

Auditoría Interna—

- Auditor general o vicepresidente de auditoría interna
- Directores en auditoría interna

Dado que la evaluación de la “conciencia de control” puede referirse a actitudes de funcionarios de la alta gerencia, conviene que el equipo también incluya a alguien que pueda manejar el asunto objetivamente, tal como un miembro del comité de auditoría, el asesor legal o un especialista externo. El equipo a cargo del proyecto tiene la responsabilidad de que se complete satisfactoriamente la valuación. Sin embargo, el grado de participación de este equipo en llevar a cabo la evaluación misma difiere de empresa a empresa y de actividad a actividad.

Como ya se explicó, la junta directiva o consejo de administración y la alta gerencia tienen que supervisar los esfuerzos de evaluación de la empresa. Esa labor de vigilancia podrá incluir la revisión de reportes periódicos y del reporte final del equipo a cargo del proyecto.

El equipo a cargo del proyecto debe desarrollar un plan de acción señalando objetivos y detallando actividades. El plan de acción debe incluir lo siguiente:

Organización—

- A quién reportará el equipo a cargo del proyecto
- Quién encabezará el equipo y quienes serán los demás miembros, con una explicación de sus principales responsabilidades
- Expertos en áreas especializadas (por ejemplo en sistemas de información) que participarán
- Consultores externos contratados y la manera en que participarán

Alcance y oportunidad de la revisión—

- Los factores existentes en el entorno que serán revisados
- Las cuentas significativas y los procesos relativos que se cubrirán.
- Los controles internos sobre reporte de información financiera a ser evaluados en cada localidad
- Tomando en cuenta el alcance que la compañía quiera dar a la evaluación de controles en áreas más allá del reporte de información financiera, el equipo a cargo de la evaluación tendría que identificar esas áreas en la etapa de planeación
- El alcance planeado de las evaluaciones, que puede variar de sistema a sistema dependiendo de la información ya disponible
- La oportunidad planeada para concluir todas las actividades incluidas en el proyecto

Áreas con problemas, que requieren una atención temprana—

- Procesos que se sospecha contienen importantes deficiencias o debilidades materiales
- Localidades o procesos sobre los que se tiene poca información disponible (por ejemplo: los sistemas de una nueva subsidiaria)

Documentación y reportes—

- La oportunidad planeada, el contenido de los reportes y a quien serán dirigidos

- Otros tipos de documentación que debe desarrollar el equipo a cargo del proyecto, como lo serían un memorándum sobre decisiones, gráficas y actas de juntas y reuniones

Informe sobre antecedentes—

- Información resumida sobre la organización de la empresa (subsidiarias y divisiones) y sus principales actividades y giros de negocio
- Información sobre el sistema de contabilidad y los registros, incluyendo datos sobre el lugar en que se procesa la información contable, procesos contables en cada localidad, extensión de cada proceso, sistema de control presupuestal y requerimientos de información financiera, tanto interna como externa
- Listados de documentación sobre el control interno de la empresa
- Información sobre alguna auto evaluación, reportes sobre mecanismos existentes en diferentes localidades o unidades dentro de la organización
- El principal contacto que tenga el equipo a cargo del proyecto en cada localidad

Comenzar la Evaluación

El primer paso para evaluar el control interno es una evaluación del control a nivel de empresa. Una vez completa la evaluación, el equipo tiene una comprensión de los procesos a través de los que se genera la información para estados financieros, considera qué tipos de errores que puedan ocurrir (es decir, qué puede fallar) y considera qué políticas y procedimientos se han diseñado para prevenir o detectar los tipos de errores que podrían ocurrir.

El paso final consiste en ejecutar pruebas para determinar si los controles funcionan en la práctica de la manera en que fueron diseñados. En muchas empresas el departamento de auditoría interna ya habrá llevado a cabo las pruebas sobre varios controles. Las otras secciones de esta Guía proporcionarán explicaciones adicionales sobre estas fases del proceso de comprender y evaluar el control interno.

Documentación

El equipo a cargo del proyecto debe emitir reportes sobre la marcha acerca de los varios procedimientos llevados a cabo, así como de las conclusiones y recomendaciones. Además de la documentación preparada durante el proceso de evaluación, puede requerirse documentación mostrando el compromiso de la empresa de organizar, ejecutar y completar la revisión de sus controles internos, y demostrar que cuenta con un sistema para monitorear continuamente su eficacia. Esta documentación podrá incluir:

- El tiempo programado y las responsabilidades durante el desarrollo del proyecto.
- Actas de la junta directiva y/o del comité de auditoría
- Correspondencia con el asesor legal de la corporación y con el auditor interno.
- Un resumen de las debilidades identificadas durante la evaluación y el seguimiento a ejecutar.

El equipo a cargo del proyecto también debe planear la manera en que los resultados de la evaluación se comunicarán dentro de la organización. Los hallazgos tienen que presentarse a las personas directamente responsables de los controles evaluados. Esas situaciones deben resumirse y presentarse con una evaluación general a la alta gerencia y al comité de auditoría.

- Un lugar lógico para comenzar una evaluación general del control interno es la cúspide—el control interno a nivel de empresa. Esta etapa incluye la revisión de aquellos elementos de los cinco componentes del control interno que tienen un efecto dominante sobre la organización.

Entorno de Control

La Comisión Treadway afirmó que la pauta que marca la alta gerencia es el factor más importante que contribuye a la integridad del proceso de información financiera. En otras palabras, si la pauta marcada por la gerencia es relajada o poco estricta, un juego impresionante de reglas y procedimientos escritos logrará poco.

El entorno del control refleja la actitud general, el grado de conciencia y las acciones de la junta directiva, la gerencia, los dueños y otros concernientes a la importancia del control y el énfasis en el control sobre las políticas, procedimientos, métodos y estructura organizacional de la compañía. El entorno de control incluye la actitud de la gerencia hacia el desarrollo de estimaciones contables y en la filosofía para reportar información financiera; es el contexto en que operan el sistema contable y los controles internos.

Un entorno de control eficaz también proporciona una base para esperar que los sistemas contables que están funcionando bien en un momento dado del año continúan funcionando bien el resto del año. De tal manera, el entorno de control es un ingrediente básico para tener controles internos eficaces. El equipo a cargo del proyecto debe tener en cuenta los siguientes factores durante la revisión del entorno de control:

- Integridad, valores éticos y el comportamiento de los ejecutivos clave
- Conciencia de control de la gerencia y estilo de operación
- Compromiso de ser competente
- Participación de la junta directiva y del comité de auditoría en el gobierno y supervisión del negocio
- Estructura adecuada de la organización y asignación de autoridad y responsabilidades
- Políticas y prácticas de recursos humanos *Integridad, Valores Éticos y el Comportamiento de Ejecutivos Clave*

La integridad y los valores éticos son elementos esenciales del entorno de control, afectando el diseño, la administración y el monitoreo de los procesos clave. La integridad y el comportamiento ético son producto de las normas de la empresa sobre ética y comportamiento y de la manera de ser comunicadas, supervisadas y puestas en funcionamiento en la práctica. Incluyen las acciones que toma la gerencia para reducir o eliminar oportunidades de que el personal lleve a cabo acciones ilegales, deshonestas o contrarias a la ética.

Conciencia de Control y Estilo Operativo de la Gerencia

La gerencia tiene la responsabilidad de dirigir y controlar las operaciones y establecer, comunicar y monitorear políticas y procedimientos. Cada aspecto del entorno del control se ve profundamente influenciado por las acciones y las decisiones (o, en algunos casos, por inacción e indecisión) de la gerencia.

En un ambiente de control eficaz, la conciencia de control de la gerencia y su estilo de operar y coordinar, propicia una operación eficaz de los procesos y controles y un entorno en que la probabilidad de error se minimice. La conciencia de control se refiere a la importancia que la gerencia le da a los controles internos y, al entorno en que ellos funcionan.

Compromiso de Ser Competentes

El compromiso de ser competentes incluye la consideración de la gerencia de los niveles de competencia para puestos específicos y cómo estos niveles se traducen en requisitos de aptitudes y conocimientos. Entre otros factores que la gerencia debe considerar, está la naturaleza y el grado de

juicio que se debe usar en una labor específica y el grado de supervisión que va a necesitar. El equipo a cargo del proyecto tiene que considerar si el personal parece ser competente para cumplir sus responsabilidades

Participación de la Junta Directiva y del Comité de Auditoría en el Gobierno y Supervisión del Negocio

La junta directiva, a través de actividades propias y con el soporte de un comité de auditoría, es responsable de la supervisión de los procedimientos y políticas contables y de reporte de información financiera. Mientras que las actividades y responsabilidades específicas de los comités de auditoría varían y requieren modificaciones o adaptaciones conforme las circunstancias individuales, la junta directiva tiene una responsabilidad fiduciaria ante los accionistas y terceros por la presentación de reportes financieros confiables.

Estructura Organizacional y Asignación de Autoridad y Responsabilidades

La estructura de organización de una empresa señala el marco general para la planeación, dirección y el control de las operaciones. Una estructura eficaz determina la asignación de responsabilidad, de tal manera que todo el personal tenga un claro concepto de quién es la persona a quien reportar y cuáles son sus responsabilidades.

En su revisión de la estructura de organización, el equipo a cargo del proyecto debe considerar métodos para:

- (1) asignar autoridad,
- (2) monitorear operaciones descentralizadas,
- (3) asignar y monitorear responsabilidades para sistemas de información,
- (4) establecer y monitorear políticas y procedimientos en toda la organización.

El equipo a cargo del proyecto debe concentrarse en la substancia de la estructura de organización y en los métodos seguidos para asignar autoridad y responsabilidad, en lugar de concentrarse en su forma. La revisión de la estructura de organización también es útil para que el equipo a cargo del proyecto determine el grado de segregación de funciones logrado y para evaluar los efectos que tienen las deficiencias significativas a este respecto.

Políticas y Procedimientos de Recursos Humanos

Estas políticas y procedimientos se refieren a la contratación, orientación, entrenamiento, evaluación, consejería, promoción y compensación del personal. La eficacia de las políticas y procedimientos, incluyendo los controles, depende de las personas que los ejecutan. La habilidad de una empresa para reclutar y contratar suficiente personal competente y responsable, depende a su vez de las políticas y prácticas de recursos humanos. Además, el nivel de competencia y de integridad del personal dedicado a procesos específicos es uno de los factores para evaluar la eficacia del control sobre los procesos.

Evaluación de Riesgo

Todas las empresas, independientemente de su tamaño, estructura, naturaleza o tipo de industria, encuentran riesgos en todos los niveles de su organización. Los riesgos afectan la habilidad que tiene una empresa para sobrevivir y para competir exitosamente dentro de su industria; para mantener su fortaleza financiera, su imagen pública positiva y la calidad general de sus productos o servicios y su personal. No hay manera práctica de reducir su riesgo a “cero”. De hecho, la decisión misma de establecer un negocio, crea un riesgo.

El proceso de identificación, análisis y administración de riesgos es un componente crítico de cualquier sistema de control interno eficaz. Para comprender el proceso de evaluación de riesgo a nivel de empresa, el equipo a cargo del proyecto debe considerar factores tales como:

- Si se han establecido y comunicado los objetivos a nivel de empresa, incluyendo la manera como están soportados por planes estratégicos y complementados a nivel de proceso o de aplicación
- Si se ha establecido un proceso de evaluación de riesgos que incluya una estimación de la importancia de los riesgos, evaluación de las probabilidades de que ocurran, y determinación de las acciones necesarias
- Si se han establecido mecanismos para anticipar, identificar y reaccionar a situaciones que puedan tener un efecto dramáticamente extenso en la empresa.
- Si existen mecanismos para anticipar, identificar y reaccionar a eventos rutinarios o a actividades que afecten el logro de los objetivos de la entidad o a nivel de proceso/aplicación
- Si el departamento de contabilidad ha establecido procesos para identificar cambios significativos en los principios de contabilidad generalmente aceptados promulgados por las autoridades pertinentes
- Si los canales de comunicación están facultados para notificar al departamento de contabilidad los cambios en las prácticas de negocios de la empresa que pueden afectar el método o el proceso de registrar transacciones
- Si el departamento de contabilidad tiene procesos para identificar cambios importantes en el entorno operativo, incluyendo cambios regulativos Información y Comunicación Información y comunicación es el proceso de capturar e intercambiar información que se necesita para ejecutar, administrar y controlar las operaciones de la empresa.
- La calidad del sistema de comunicación e información de la compañía afecta la habilidad de la gerencia para tomar las decisiones acertadas para controlar las actividades de la compañía y preparar reportes financieros confiables.

Información

Información y comunicación abarcan la captura y la emisión de información al personal adecuado para que éste pueda cumplir con sus responsabilidades, incluyendo una comprensión de las funciones y responsabilidades individuales que atañen al control interno sobre reportes de información financiera. Para entender la información y comunicación a nivel de empresa, el equipo a cargo del proyecto considera factores tales como:

- Si el sistema de información provee a la gerencia los informes necesarios sobre el desempeño de la empresa en relación con los objetivos establecidos, incluyendo información relevante tanto externa como interna
- Si la información se provee a las personas adecuadas con suficiente detalle y anticipación para que puedan desempeñar sus responsabilidades eficientemente y con eficacia
- Hasta qué grado los sistemas de información son desarrollados o modificados con base en un plan estratégico que está inter-relacionado con el sistema general de información de la empresa, que permita el logro de los objetivos a nivel de empresa y de proceso/aplicación
- Si la gerencia de la empresa asigna los recursos humanos y financieros adecuados para desarrollar los sistemas de información que sean necesarios
- Cómo asegura y monitorea la gerencia la participación de usuarios en el desarrollo (incluyendo modificaciones) y pruebas de programas
- Si se ha establecido un plan de recuperación en caso de desastre para todos los centros principales de datos

Comunicación

- Si la gerencia comunica de manera eficaz las funciones y responsabilidades de control del personal
- Si se han establecido canales de comunicación para las personas que tienen que reportar hechos sospechosos
- La idoneidad de la comunicación a través de la empresa para facilitar el desempeño de obligaciones por parte del personal
- Si la gerencia toma oportuna y apropiada acción de seguimiento en relación con las comunicaciones de clientes, proveedores, mediadores y otras partes externas
- Si la empresa está sujeta a requisitos de monitoreo y cumplimiento impuestos por organismos reguladores
- El alcance de notificación a terceros fuera de la empresa (tales como clientes y proveedores) sobre las políticas y normas de ética de la empresa Actividades de Control

Las actividades de control son políticas y procedimientos que ayudan a asegurar que las instrucciones de la gerencia sean cumplidas. Ayudan a asegurar que se toman las acciones necesarias para tratar los riesgos en el logro de los objetivos de la empresa. Las actividades de control, automatizadas o manuales, tienen varios objetivos y se aplican a varios niveles organizacionales y funcionales.

Para comprender las actividades de control a nivel de empresa, el equipo a cargo del proyecto toma en cuenta factores tales como:

- Si existen las políticas y los procedimientos que se requieren respecto a cada actividad de la empresa
- Si los controles se aplican con la extensión que requiere cada política
- Si la gerencia tiene objetivos claros en términos de presupuesto, utilidades, otras metas financieras y de operación y estos objetivos son expresados con claridad y comunicados a toda la organización, y son monitoreados continuamente
- Si hay sistemas establecidos de información y de planeación para identificar variaciones en el desempeño planeado y comunicar tales variaciones a nivel apropiado de gerencia
- Grado en que las funciones están segregadas entre diferentes personas de tal manera que se reduce el riesgo de fraude o de otros actos impropios
- Grado en que las funciones están divididas lógicamente por medio de aplicaciones de tecnología de información

(IT)

- Si se hacen comparaciones periódicas de los importes registrados en el sistema contable con los activos físicos
- Si existen salvaguardias adecuadas para evitar el acceso no autorizado o la destrucción de documentos, registros y activos
- Si se han establecido políticas para controlar el acceso a archivos de datos y programas
- Si se usa algún software de seguridad de acceso, de sistema operativo, y/o de aplicaciones para controlar el acceso a datos y programas
- Si existe una función establecida de seguridad de información con la responsabilidad de monitorear el cumplimiento con las políticas y procedimientos de seguridad de información

Monitoreo

Una importante responsabilidad de la gerencia es el establecimiento y mantenimiento del control

interno. La gerencia monitorea los controles para cerciorarse de que funcionen conforme a lo diseñado, y si se han modificado para adaptarlos a condiciones cambiantes. Monitoreo es un proceso de evaluación para determinar la calidad del control interno a través del tiempo, considerando si los controles están operando para lo que fueron diseñados y asegurando que son modificados apropiadamente por condiciones cambiantes.

Para comprender el proceso de monitoreo a nivel de empresa, el equipo a cargo del proyecto debe tener presente factores tales como:

- Si se llevan a cabo evaluaciones periódicas del control interno
- Grado en que el personal, en el desarrollo de sus funciones regulares, obtiene evidencia de que el sistema de control interno continúa funcionando
- Grado en que las comunicaciones de partes externas corroboran la información generada internamente o indican problemas
- Si la gerencia sigue las recomendaciones que le hacen los auditores internos y los auditores independientes
- Enfoque de la gerencia para corregir oportunamente las condiciones informables conocidas
- Enfoque de la gerencia para manejar los reportes y recomendaciones provenientes de autoridades reguladoras
- Existencia de una función de la auditoría interna que la gerencia usa para ayudarse en el monitoreo, la cual incluye factores tales como:
 - Independencia
 - Líneas de reporte
 - Idoneidad en la asignación de personal, entrenamiento y existencia de destrezas especializadas de acuerdo con el entorno
 - Cumplimiento con las normas profesionales aplicables
 - Alcance de actividades
 - Idoneidad de la planeación, evaluación de riesgos y documentación del trabajo ejecutado y las conclusiones alcanzadas
 - Inexistencia de responsabilidades operativas

El equipo a cargo del proyecto debe evaluar si el sistema de control interno está sujeto a auto-monitoreo y si incluye mecanismos apropiados para asegurar que cualesquier deficiencias observadas son corregidas.

Asuntos Específicos para Empresas Pequeñas

En empresas pequeñas, el gerente sustituye muchos de los mecanismos formales de control mencionados en las secciones anteriores. Este gerente está en posición de monitorear y controlar el negocio con eficacia y puede ser un elemento importante para atenuar la ausencia de controles específicos y la falta de segregación de funciones. Por otra parte, cuando un gerente es diligente y atento a los detalles, sus empleados probablemente lo imitarán.

Evaluación General

Para llegar a conclusiones sobre el control interno a nivel de empresa, se requiere un alto grado de subjetividad, debido a la naturaleza intangible de los factores a considerar y porque no hay normas objetivas y bien definidas para evaluar un control interno a nivel de empresa no se debe permitir que se ensombrezca el hecho central de que las mejores políticas y prácticas del mundo carecen de valor si no existe la voluntad para ponerlas a trabajar. La evaluación general del control interno a nivel de empresa finalmente lleva a dos preguntas:

- ¿La gerencia ha creado un entorno de control en el que se motiva al personal a cumplir con controles en lugar de ignorarlos o burlarlos?
- ¿La empresa ha implantado los mecanismos de control necesarios para observar el sistema y corregir las faltas de cumplimiento?
- ¿Los mecanismos están funcionando eficazmente?

Después de terminar una evaluación de control interno a nivel de empresa, el sistema de contabilidad de una organización se convierte en el foco primario para la evaluación del control interno sobre la información financiera. El punto de partida para identificar cuales son los procesos importantes, es la identificación de las cuentas o grupos de cuentas significativas, comenzando a nivel de revelación en los rubros o las notas de los estados financieros.

Una cuenta o un grupo de cuentas es importante si podría contener errores de importancia (es decir, errores que individualmente o en conjunto podrían tener un efecto material sobre los estados financieros, u otros asuntos como aspectos legales, conflicto de intereses o beneficios no autorizados a funcionarios los cuales, aunque no sean materiales, pueden afectar adversamente el prestigio de la empresa con sus clientes, accionistas o el público si estos asuntos quedaran sin ser detectados.

La siguiente área de enfoque es la identificación y evaluación de las clases mayores de transacciones. Esta identificación representa el enlace entre la identificación de cuentas o grupo de cuentas significativas y la comprensión y evaluación de los procesos y controles relacionados.

Las clases mayores de transacciones incluyen todas las clases de transacciones que afectan en forma material las cuentas o grupos de cuentas significativas, bien sea directamente a través de asientos en el mayor general, o indirectamente mediante la creación de derechos u obligaciones que no pueden ser registrados en el libro mayor. Los procesos, ya sean orientados al negocio o a la contabilidad, generan o comprenden clases de transacciones que pueden calificarse como

- a) rutinarias,
- b) no rutinarias o
- c) de estimación.

Es importante distinguir entre estas clases mayores de transacciones porque los componentes y riesgos en cada clase son diferentes y, como resultado, la probabilidad de errores de importancia que surgen de los procesos correspondientes también difiere.

Transacciones Rutinarias.- Las transacciones rutinarias por lo general son los datos financieros registrados en los libros y los registros o datos no financieros usados para administrar el negocio. Por ejemplo, una empresa manufacturera podría tener las siguientes transacciones rutinarias:

- a) Ventas y cuentas por cobrar
- b) Ingresos en efectivo
- c) Compras y cuentas por pagar
- d) Egresos en efectivo
- e) Nómina
- f) Inventarios y costo de ventas

Algunas compañías tendrán más de un solo proceso para transacciones similares. Por ejemplo, puede haber procesos separados para ventas domésticas y de exportación; la nómina puede ser diferente para aquellos con salario fijo y los que ganan en base a horas trabajadas.

Transacciones No Rutinarias.- Estas son transacciones que se llevan a cabo únicamente en forma periódica, generalmente en conjunto con los estados financieros. Cualquier clase mayor de

transacciones que no cumpla fácilmente con la definición de transacción rutinaria o transacción de estimación se puede ver como transacción no-rutinaria. Transacciones típicas no rutinarias incluyen:

- a) Cálculo del gasto por impuesto sobre la renta
- b) Provisiones para bienes y servicios recibidos pero aún no facturados por el proveedor
- c) Conteo y valuación de inventarios
- d) Determinación de gastos pagados por adelantado

Transacciones de Estimación.- Estas son transacciones que reflejan los numerosos juicios, decisiones y alternativas en la preparación de estados financieros. Las transacciones de estimación son necesarias bien sea porque algunos importes o la valuación de cuentas dependen del resultado de hechos futuros, o porque los datos pertinentes a hechos ya ocurridos no pueden ser acumulados oportunamente sobre una base eficaz de costo-beneficio.

Al hacer distinción entre las clases mayores de transacciones, es importante tener presente que las transacciones rutinarias generalmente están sujetas a un sistema de control más formal, debido a que hay mayor objetividad en los datos y en el volumen de información procesada.

Comprender el Flujo de Transacciones

Una vez que el equipo a cargo del proyecto haya identificado las principales clases de transacciones, será necesario obtener una visión más detallada de los procesos para comprender el flujo de cada clase mayor de transacciones. El objetivo de este paso es la identificación de los registros, documentos y procedimientos básicos en uso para identificar en dónde pueden ocurrir errores. La mayoría de los procesos involucran una serie de actividades tales como la validación y edición de entrada de datos, fusión y sorteo de datos, cálculos, actualización de archivos maestros y de transacciones, y resumen e información de datos.

Los procedimientos de proceso más importantes y que son necesarios para efectos de identificar dónde pueden ocurrir errores son las actividades que se requieren para iniciar; registrar; procesar o reportar las clases mayores de transacciones. Estos incluyen procedimientos para corregir y reprocesar transacciones previamente rechazadas y procedimientos para corregir transacciones erróneas mediante asientos de ajuste.

Si bien la documentación de la comprensión y evaluación variará según la categoría de la transacción, los objetivos de registrar información contable son consistentes.

Otras Consideraciones de Control

Las políticas y procedimientos en relación con autorización, salvaguardia de activos, responsabilidad sobre activos y segregación de funciones son establecidos por la gerencia para poder proveer una seguridad razonable de que:

- Los activos son adquiridos, custodiados y usados, y los pasivos son incurridos y liberados (discharged) conforme a las decisiones de la gerencia.
- La información financiera es mantenida correctamente en los libros y registros con respecto a activos y pasivos resultantes de dichas decisiones.

Estas políticas y procedimientos son parte integral de un sistema de control interno y se relacionan básicamente con el control de la gerencia sobre la disposición de los activos y pasivos de la empresa y, únicamente de manera indirecta, con los controles sobre el procesamiento de datos, los cuales se ocupan con la contabilización correcta, puntual y completa de las transacciones.

En vista de que las políticas y procedimientos frecuentemente toman la forma de controles, la ausencia de políticas y procedimientos adecuados sobre cualquiera de estas áreas puede afectar la forma en que el equipo a cargo del proyecto juzgue la eficacia de controles específicos sobre los procesos.

- **Autorización:** Los niveles general y específico de autorización y aprobación y los procedimientos diseñados para asegurar que las transacciones y actividades se ejecutan de conformidad con las intenciones de la gerencia.
- **Salvaguardia de los activos:** Restricciones, diseñadas para evitar la pérdida de activos, al acceso y uso de activos y registros, incluyendo el acceso físico y acceso indirecto mediante la preparación y procesamiento de datos que autoricen o faciliten el uso o disposición de activos.
- **Responsabilidad sobre activos (accountability)** Procedimientos para comparar los activos registrados con los activos en existencia física y para tomar las acciones apropiadas cuando se identifican diferencias. Tales procedimientos ayudan a establecer una seguridad razonable de que se siguen los procedimientos relativos a autorización de uso y acceso a los activos.
- **Segregación de funciones:** La prevención que una sola persona lleve a cabo funciones que no son compatibles o que una aplicación de Tecnología de Información permita acceso inapropiado o excesivo de los usuarios a las funciones. Por ejemplo, si una persona está en posición de cometer errores y a la vez esconderlos dentro del curso normal de sus propias funciones.

Efectos de la Tecnología de Información

En más aplicaciones complejas automatizadas, los controles identificados por la gerencia muchas veces pueden involucrar tecnología de información (IT). Los controles de IT incluyen controles de aplicación y controles generales de IT. Estos controles ayudan a proveer una seguridad razonable de que las transacciones son válidas y están debidamente autorizadas y procesadas de manera completa y precisa.

Controles de Aplicación

Los controles de aplicación corresponden al procesamiento de transacciones individuales y pueden consistir en procedimientos programados o controles no programados. Existen frecuentemente controles programados, que pueden ser procedimientos de control programados o procesos de IT en los cuales la gerencia confía para asegurar la exactitud e integridad de la información generada por las aplicaciones automatizadas.

Se pueden encontrar controles programados a diferentes niveles de procesamiento de datos. Los siguientes son algunos ejemplos:

- **Entradas (input)** Existen controles para asegurar la validez e integridad de los datos de entrada (input). Puede haber varias validaciones para evitar la entrada (input) de datos erróneos.
- **Procesamiento** También existen controles para proporcionar valuación y contabilización correctas. Los procesos pueden ejecutar cálculos sencillos o complejos. La administración del procesamiento de instrucciones y parámetros también constituye un asunto clave de control.
- **Salidas (output)** Controles especiales pueden estar en funcionamiento cuando las salidas de datos generan pagos.

Un control programado por si mismo no puede ser suficiente para asegurar que la aplicación previene la ocurrencia de errores o para detectar y corregir errores que hayan ocurrido durante el procesamiento. Sin embargo, un control programado, en combinación con controles generales eficaces de IT puede proporcionar el nivel de control deseado.

Controles Generales de IT

Se refieren a controles fundamentales sobre la adquisición y mantenimiento de software de aplicaciones y sistemas, seguridad de accesos y segregación de funciones que operan para asegurar la eficacia de los controles programados. Típicamente los controles generales de IT están diseñados para asegurar que:

- Todos los cambios en las aplicaciones han sido autorizados, sujetos a prueba y aprobados antes de su implantación.
- Únicamente personas y aplicaciones autorizadas tienen acceso a los datos y solamente para ejecutar funciones definidas específicamente (e.g., indagar, ejecutar o actualizar).

Muchas empresas usan organizaciones de servicio externas para procesar transacciones. En ese caso, además de evaluar los controles dentro de la empresa, la gerencia tiene que desarrollar un conocimiento de la importancia que el procesamiento en la organización de servicio tiene para el sistema contable y los controles de la empresa. Con base en el grado de importancia, la gerencia puede necesitar hacer una evaluación de los controles establecidos en la organización de servicio. Con frecuencia el auditor de la organización de servicio prepara un reporte sobre estos controles, el cual será útil para la evaluación de los mismos por parte de la gerencia.

Las preocupaciones fundamentales con respecto a los controles son las mismas ya sea que las transacciones sean procesadas internamente o por una organización de servicio externa.

- Determinar si los Controles Tal Como Fueron Diseñados son Eficaces
- Determinar si los Controles Funcionan Tal Como Fueron Diseñados
- Identificar Asuntos que Requieren Mejoras.
- Establecer un Sistema de Monitoreo

Establecer y mantener controles eficaces es una responsabilidad importante de la gerencia. Para proveer seguridad razonable de que los objetivos de una empresa se logran, su sistema de control interno debe estar bajo una supervisión continua de la gerencia, verificando que opera conforme a lo planeado y que se modifica apropiadamente para cambios en condiciones.

El informe COSO indica que un sistema de control interno, sin importar que tan bien se haya concebido y puesto en operación, solamente puede proveer seguridad razonable -y no absoluta- a la gerencia, a la junta directiva y al comité de auditoría acerca del logro de los objetivos de la empresa. El informe también indica que las probabilidades de logro de estos objetivos, se ven afectadas por las limitaciones inherentes a todos los sistemas de control interno.

Evaluar la Eficacia General

El paso final en la evaluación de los controles internos sobre reporte de información financiera es hacer una evaluación general del diseño y la operación de los controles con base en los resultados de las evaluaciones detalladas que se hicieron previamente a nivel de procesos.

La determinación si los controles tal como fueron diseñados, son eficaces, debe ser hecha por un revisor en capacidad de supervisión o por un miembro del equipo a cargo del proyecto. Al hacer esta evaluación, el revisor debe considerar:

- Características de las cuentas relacionadas
- Eficacia del control interno a nivel de empresa
- Conclusiones relacionadas con los procesos de tecnología de información (IT)

- El diseño de control en si
- La sensibilidad del control
- Políticas y procedimientos en relación con autorización, custodia de activos, control confiable de los activos y segregación de funciones

Determinar si los controles logran un objetivo específico requiere con frecuencia de juicio considerable. La pregunta clave es si los controles esenciales podrían prevenir y/o detectar un error material relacionado con cada una de las aseveraciones pertinentes en los estados financieros.

Si los controles existentes no son eficaces para ese propósito (o no hay controles), podría ser necesario establecer controles adicionales ya sean programados o manuales. Sin embargo, antes de instalar procedimientos nuevos, la empresa debería llevar a cabo un estudio de costo-beneficio para determinar si el costo excedería los beneficios.

Determinar Si los Controles Funcionan Tal Como se Diseñaron

La gerencia debe tener una seguridad razonable que los controles funcionan tal como se diseñaron. Un paso inicial en ese proceso es que el revisor ejecute el recorrido de una transacción para verificar que lo que él entiende sobre el funcionamiento deseado del proceso y de sus controles es correcto.

Después que este recorrido ha sido ejecutado, puede comenzar la prueba de la eficacia de los controles. Las pruebas para verificar si los controles funcionan tal como se diseñaron, pueden hacerse mediante indagación a las personas responsables del control y examen de la evidencia (e.g. revisión de las conciliaciones bancarias) de que el control fue ejecutado y fue eficaz.

En los casos de transacciones procesadas por el sistema IT, además de seguir el flujo físico de documentos y formas, el revisor también sigue el flujo de datos y de información de archivos a través de procesos automatizados en la aplicación (a nivel de sistema y no a nivel de lógica detallada). Esto puede involucrar procedimientos tales como preguntas a personal independiente pero con conocimiento de la materia, revisión de manuales del usuario, observación de un usuario cuando procesa transacciones en una terminal, en el caso de una aplicación “on line”, y revisión de documentación tal como reportes de salida.

Identificar Asuntos que Requieren Mejoras

En un ambiente de negocio dinámico, los controles requieren una modificación cada cierto tiempo. Ciertos sistemas pueden requerir mejoras en sus controles para responder a nuevos productos en el mercado o debido a riesgos emergentes.

La automatización de algunos controles manuales puede mejorar la eficiencia y el cumplimiento con las políticas de la gerencia. En otras áreas la evaluación puede indicar controles redundantes u otros procedimientos que ya no son necesarios. En tales casos la compañía puede mantener un nivel aceptable de controles y mejorar sus resultados mediante los cambios apropiados.

Tanto los textos de auditoría como el informe COSO enfatizan en que el control interno no tiene que estar completamente libre de riesgos si la eliminación total de éstos tuviese un costo superior al beneficio esperado. Por lo tanto, cuando el revisor o el equipo a cargo del proyecto identifican un riesgo, es necesario tomar una “decisión de costo-beneficio” respecto a si los costos de instalación y mantenimiento de un control que reduzca o elimine el riesgo exceden los beneficios esperados. Generalmente, los controles solamente pueden reducir, no eliminar por completo, un riesgo. Además, se pueden usar los análisis de costo-beneficio para determinar si los controles existentes deben conservarse.

Monitoreo

Finalmente, como se mencionó anteriormente, el control interno debería ser auto-monitoreable y auto-correctible. Quiere decir que una empresa debe establecer mecanismos para monitorear continuamente y mantener el sistema de control interno y tomar la acción correctiva oportunamente, cuando sea necesario.

Generalmente, La responsabilidad para convertir el sistema de control interno en “auto-monitoreable” y “autocorrectible” no debe ser asignada exclusivamente a un solo grupo. En un sentido amplio, el sistema de control interno es integral y completo. Involucra a personal de toda la organización, incluyendo a muchas personas que no se consideran con responsabilidades contables o de control.

Muchas personas deben compartir la responsabilidad de asegurar que el sistema de control interno sea “automonitoreable” y “auto-correctible”. Todos ellos deben preocuparse, con distintos grados de detalle, de que el sistema de control interno esté “bajo control”. Para lograrlo, son necesarias líneas apropiadas de comunicación y retroalimentación adecuada, tanto cuando el sistema está bajo control como cuando surgen problemas. El equipo a cargo del proyecto no debe considerar que su labor está completa, hasta cuando:

- Esté satisfecho que los mecanismos apropiados de automonitoreo y auto-corrección están en su lugar.
- Haya presentado recomendaciones razonablemente específicas para establecer esos mecanismos.

Las recomendaciones podrán abarcar los siguientes asuntos, si es necesario:

- Establecer la responsabilidad de emitir políticas y procedimientos en uno o varios grupos existentes o nuevos.
- Establecer la actividad de auditoría interna.
- Reportar observaciones resultantes del monitoreo a un nivel gerencial apropiado.
- Acciones a tomar cuando los empleados no siguen los controles establecidos.
- Participar continuamente con la junta directiva o el comité de auditoría.

Una vez implantadas las principales recomendaciones, se habrá establecido una línea básica para actualizaciones anuales de las evaluaciones de la gerencia que le permita reportar sobre la eficacia de los controles. Esto no significa que las evaluaciones no continuarán. Por el contrario, significa que las evaluaciones se convertirán en una parte de los procesos continuos y repetitivos de la empresa y, por lo tanto, una parte importante del control interno de la empresa.

2.1.5 Preparación de Reportes de Control Interno e información Financiera

La evaluación o a las revelaciones correspondientes sobre los controles y procedimientos en reportes anuales y trimestrales. Debido a que las nuevas reglas de la SEC no establecen normas para hacer tales evaluaciones, suponemos que la mayoría de las compañías necesitarán desarrollar documentación y procedimientos de evaluación mucho más extensos en relación con sus reportes futuros bajo la Sección 404 de lo que parece necesario para las certificaciones actuales bajo la Sección 302.

Las compañías han reconocido por mucho tiempo la importancia de controles internos fuertes. Un control interno eficaz puede ayudar a las compañías a lograr metas financieras establecidas, prevenir pérdida de recursos y preparar estados financieros confiables. Y, según la enmienda de 1977 de la Securities Exchange Act, se requiere que las compañías mantengan un control interno adecuado. como resultado, muchas compañías ya cuentan con cierto nivel de documentación de sus controles

internos. Sin embargo, la mayoría de las compañías no han completado los procedimientos integrales de documentación y evaluación que requerirán los reportes públicos obligatorios sobre control interno por parte de la gerencia y de los auditores independientes. Comenzar ahora, en lugar de esperar, le ayudará no sólo a prepararse para los requerimientos futuros de información, sino también a identificar áreas donde los controles deben ser fortalecidos o rediseñados para su mayor eficacia y eficiencia.

“La estructura más usada y entendida para evaluar controles internos sobre información financiera es la que contiene el informe del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). El informe de COSO, Internal Control—Integrated Framework, estableció una definición amplia del control interno que abarca todos los objetivos de una organización.”³

El informe de COSO estableció las siguientes tres categorías de los controles: eficacia y eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información financiera, y cumplimiento con las leyes y regulaciones. También identificó cinco componentes interrelacionados que deben estar presentes y en funcionamiento para tener un sistema eficaz de control interno, y describió los criterios para un control interno eficaz.

La premisa subyacente en la gestión de riesgos corporativos es que las entidades existen con el fin último de generar valor para sus grupos de interés. Todas se enfrentan a la ausencia de certeza y el reto para su dirección es determinar cuánta incertidumbre se puede aceptar mientras se esfuerzan en incrementar el valor para sus grupos de interés.

La incertidumbre implica riesgos y oportunidades y posee el potencial de erosionar o aumentar el valor. La gestión de riesgos corporativos permite a la dirección tratar eficazmente la incertidumbre y sus riesgos y oportunidades asociados, mejorando así la capacidad de generar valor.

Se maximiza el valor cuando la dirección establece una estrategia y objetivos para encontrar un equilibrio óptimo entre los objetivos de crecimiento y rentabilidad y los riesgos asociados, además de desplegar recursos eficaz y eficientemente a fin de lograr los objetivos de la entidad.

La gestión de riesgos corporativos incluye las siguientes capacidades:

- *Alinear el riesgo aceptado y la estrategia:* En su evaluación de alternativas estratégicas, la dirección considera el riesgo aceptado por la entidad, estableciendo los objetivos correspondientes y desarrollando mecanismos para gestionar los riesgos asociados.
- *Mejorar las decisiones de respuesta a los riesgos:* La gestión de riesgos corporativos proporciona rigor para identificar los riesgos y seleccionar entre las posibles alternativas de respuesta a ellos: evitar, reducir, compartir o aceptar.
- *Reducir las sorpresas y pérdidas operativas:* Las entidades consiguen mejorar su capacidad para identificar los eventos potenciales y establecer respuestas, reduciendo las sorpresas y los costes o pérdidas asociados.
- *Identificar y gestionar la diversidad de riesgos para toda la entidad:* Cada entidad se enfrenta a múltiples riesgos que afectan a las distintas partes de la organización y la gestión de riesgos corporativos facilita respuestas eficaces e integradas a los impactos interrelacionados de dichos riesgos.
- *Aprovechar las oportunidades:* Mediante la consideración de una amplia gama de potenciales

³ MUELLER, Gerhard, Sarbanes Oxley Una Perspectiva Internacional, México, McGraw-Hill , 2007, 206 pp

eventos, la dirección está en posición de identificar y aprovechar las oportunidades de modo proactivo.

- *Mejorar la dotación de capital:* La obtención de información sólida sobre el riesgo permite a la dirección evaluar eficazmente las necesidades globales de capital y mejorar su asignación. Estas capacidades, inherentes en la gestión de riesgos corporativos, ayudan a la dirección a alcanzar los objetivos de rendimiento y rentabilidad de la entidad y prevenir la pérdida de recursos.

Eventos Riesgos y Oportunidades

Los eventos pueden tener un impacto negativo, positivo o de ambos tipos a la vez. Los que tienen un impacto negativo representan riesgos que pueden impedir la creación de valor o erosionar el valor existente. Los eventos con impacto positivo pueden compensar los impactos negativos o representar oportunidades, que derivan de la posibilidad de que ocurra un acontecimiento que afecte positivamente al logro de los objetivos, ayudando a la creación de valor o a su conservación. La dirección canaliza las oportunidades que surgen, para que reviertan en la estrategia y el proceso de definición de objetivos, y formula planes que permitan aprovecharlas.

Consecución de Objetivos

Dentro del contexto de misión o visión establecida en una entidad, su dirección establece los objetivos estratégicos, selecciona la estrategia y fija objetivos alineados que fluyen en cascada en toda la entidad. El presente Marco de gestión de riesgos corporativos está orientado a alcanzar los objetivos de la entidad, que se pueden clasificar en cuatro categorías:

Estrategia: Objetivos a alto nivel, alineados con la misión de la entidad y dándole apoyo

Operaciones: Objetivos vinculados al uso eficaz y eficiente de recursos

Información: Objetivos de fiabilidad de la información suministrada

Cumplimiento: Objetivos relativos al cumplimiento de leyes y normas aplicables

Dado que los objetivos relacionados con la fiabilidad de la información y el cumplimiento de leyes y normas están integrados en el control de la entidad, puede esperarse que la gestión de riesgos corporativos facilite una seguridad razonable de su consecución. El logro de los objetivos estratégicos y operativos, sin embargo, está sujeto a acontecimientos externos no siempre bajo control de la entidad; por tanto, respecto a ellos, la gestión de riesgos corporativos puede proporcionar una seguridad razonable de que la dirección, y el consejo de administración en su papel de supervisión, estén siendo informados oportunamente del progreso de la entidad hacia su consecución.

Proceso de Reporte de Información Financiera

Finalmente, el equipo a cargo del proyecto debe incluir en su comprensión y evaluación del control interno el proceso para producir reportes financieros. La comprensión de los procesos significativos de la compañía y su interrelación con el proceso específico de producir información financiera proporcionará al equipo a cargo del proyecto una base para conocer la información requerida para el proceso de información financiera. Típicamente éste incluirá:

- Los procedimientos para registrar los totales de las transacciones en el mayor general.
- Los procedimientos para iniciar, registrar y procesar asientos de diario en el mayor general.
- Otros procedimientos usados para registrar ajustes recurrentes y no-recurrentes en los estados financieros, tales como ajustes de consolidación, combinaciones y reclasificaciones.
- Procedimientos para preparar proyectos de estados financieros y notas a los estados financieros.

- Preparación del análisis de la gerencia en cuanto a logros financieros y operativos del negocio.

Por ejemplo, para asegurar que los precios en todas las facturas a los clientes son correctos, la gerencia puede confiar en una editora automatizada para identificar transacciones de fijación de precios que no cumplen con los criterios establecidos en combinación con un software de control de acceso para restringir el acceso al archivo maestro de precios.

Si, tomando en consideración las preguntas sobre “lo que pudo fallar”, el equipo a cargo del proyecto determina que la gerencia está otorgando confianza a controles programados o que el control identificado depende de datos generados por IT, entonces debe hacerse una segunda pregunta:

“¿Cómo sabe la gerencia si los controles programados operan eficazmente?” La respuesta puede ser que: (1) los procedimientos del usuario verifican la exactitud del procesamiento y/o (2) la gerencia depende de los sistemas de IT para ejecutar eficazmente el control o producir los datos. En el caso de la respuesta (2), el efecto de los controles generales de IT debe tomarse en cuenta al hacer la evaluación preliminar de la eficacia de todos los controles que dependen del sistema de IT o de datos generados por IT.

Luego, indica que uno de los factores de limitación consiste en que el diseño de un sistema de control interno debe reflejar el hecho de que existen restricciones de recursos, y que los beneficios de los controles deben juzgarse relativamente a su costo.

2.2 Consecuencias de aplicación de la Ley Sarbanes Oxley en la iniciativa privada de capital extranjero establecida bajo el régimen mexicano

2.2.1 Costo-Beneficio de la aplicación del estudio

Es más fácil citar que aplicar el principio de que la omisión de reducir un riesgo se justifica cuando los costos exceden los beneficios. En muchos casos encontraremos grandes dificultades para aplicar la razón de costo-beneficio porque la identificación y medida precisa de los costos y los beneficios serán imposibles. También será difícil cuantificar el riesgo a ser eliminado; el beneficio a obtener podría ser la eliminación de un riesgo imposible de cuantificar, y el costo puede incluir intangibles tales como la moral deteriorada de un empleado o el crédito mercantil de un cliente.

Por consiguiente, cualquier decisión de costo-beneficio tomada para determinar la implantación de un control debe depender en gran parte de juicios. De esta manera, cuando un análisis de costo-beneficio deja una duda de si el costo del control es más grande que el beneficio, normalmente es prudente implantar el control o retenerlo.

Hay situaciones que son tan claramente inaceptables que deben ser modificadas casi a cualquier costo, por lo que la pregunta de costo-beneficio se vuelve meramente académica. Por ejemplo si existe una debilidad material (material weakness), los controles necesarios para corregir la situación deben implantarse sin importar el costo. Las condiciones que indican la existencia de debilidades materiales incluyen:

- La compañía no tiene seguridad razonable de que su control interno permite la preparación de estados financieros en conformidad con principios contables generalmente aceptados (GAAP)
- Los auditores independientes no pueden de una forma práctica concluir la auditoría
- La empresa emite estados financieros interinos que proporciona a terceros pero no tiene una seguridad razonable (reconociendo la relativamente importante imprecisión en estados financieros interinos) de que su control interno le permitirá la preparación de estados financieros interinos conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados (GAAP)

- La empresa no tiene una seguridad razonable que todos los activos de cantidades significativas estén adecuadamente custodiados (i.e., el acceso a los activos es apropiado)

Todos los aspectos de control interno están sujetos al juicio “costo-beneficio”, incluyendo:

- Procedimientos rutinarios (e.g., comparando facturas con reportes de recibo)
- Monitoreo periódico (e.g., pruebas de controles, verificación de porciones del sistema, actualización de estudios anteriores sobre costo-beneficio). Esto incluye decisiones sobre el tipo de monitoreo (e.g., por auditores internos) y la frecuencia del monitoreo (e.g., trimestral, anual, etc.)
- Documentación relacionada con:
 - Transacciones
 - Sistema de control
 - Actividades de monitoreo
 - Decisiones costo-beneficio
- Políticas y practicas para reportar:
 - Funcionamiento inadecuado de controles o controles circunvenidos
 - Cambios en las circunstancias que originan riesgos adicionales o nuevos, o reducen o eliminan riesgos existentes
- Políticas y prácticas para tomar oportunamente acciones correctivas

En muchos casos, o posiblemente en la mayoría de ellos, un análisis formal de costo-beneficio sería difícil o costoso e innecesario. Sin embargo, en aquellos casos donde tiene sentido un análisis formal de costo-beneficio, puede ser útil tomar en consideración lo siguiente:

1. Listar todas las alternativas razonables que puedan adoptarse para reducir o eliminar los riesgos listar todos los riesgos que podrían ser reducidos o eliminados con cada alternativa.
2. Listar o identificar las partidas relevantes de costo a incurrir en cada alternativa.
3. Determinar los costos y riesgos que son cuantificables.
4. Cuantificar esos costos y riesgos.
5. Estimar la probabilidad de que una pérdida ocurrirá por falta de corregir la debilidad, y con qué frecuencia puede ocurrir ese evento.
6. Para estimar en cada alternativa la probabilidad de que pueda ocurrir una pérdida si el control es instalado, y con cuanta frecuencia podría ocurrir
7. Desarrollar la “mejor estimación” de los beneficios que podría haber al eliminar o reducir el riesgo.
8. Decidir si los costos por corregir la debilidad podrían exceder los beneficios, o viceversa, con base en una comparación de costos con los beneficios.

La SEC establece a estos efectos que el control interno es el proceso establecido por la dirección de la sociedad con la finalidad de ofrecer una seguridad razonable sobre la fiabilidad de la información financiera y la preparación de los estados financieros de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados y que incluye aquellas políticas y procedimientos que:

- Permiten el mantenimiento de los registros que, con un detalle razonable de exactitud y fiabilidad reflejen las transacciones de activos en las empresas,
- Ofrecen una seguridad razonable sobre las transacciones y registros, necesaria para permitir la preparación de los estados financieros de acuerdo con principios contables generalmente aceptados, y que los gastos y los ingresos de la empresa se están realizando únicamente con las autorizaciones pertinentes establecidas por la dirección, y
- Ofrecen una seguridad razonable acerca de la prevención o detección a tiempo de adquisiciones no-autorizadas, uso o disposición de bienes de la empresa que pudieran tener un efecto significativo sobre los estados financieros.

Para cumplir con los requerimientos establecidos en la Sección 404 de la Ley Sarbanes-Oxley la dirección de la sociedad (CFO y CEO) deben certificar; la responsabilidad de la Dirección sobre el establecimiento de una estructura adecuada de control interno y de procedimientos relativos a la Información Financiera y la verificación de la eficacia del sistema de control interno de la información financiera del ejercicio fiscal. El auditor externo tiene que emitir su opinión sobre la corrección de lo certificado por la dirección de la sociedad.

Coste de Implementación para las compañías que cumplan con la Ley SOX

Para las compañías, la necesidad de actualizar los sistemas de información para cumplir los requerimientos de control e informe suponen un gran coste. En muchos de los casos esto implica cambios significativos o incluso reemplazarlos, ya que anteriormente fueron diseñados sin la necesidad del cumplimiento de los nuevos estamentos.

Se ha comprobado que el coste asociado al cumplimiento del apartado 404 de la Ley SARBANES-OXLEY es realmente significativo. Según "Financial Executives International" (FEI), en una muestra de 217 compañías con un promedio de ingresos mayores de 5.000 millones de dólares, se estimó un coste de 4,36 millones de dólares en el primer año.

El gran coste de implementación incurrido durante el primer año, puede ser atribuido a la gran carga de trabajo que tuvieron que realizar las auditoras, y el coste monetario que esto acarrea. Estos costes de establecimiento de la Ley puede ser poco significantes para una minoría de grandes compañías, no obstante puede llegar a ser insostenible para una empresa más pequeña con una facturación de unos pocos millones.

Por otro lado la Ley todavía no es efectiva para las compañías pequeñas con un valor de menos de 75 millones de dólares en el mercado bursátil, y todavía no está claro lo que la Ley requerirá a las pequeñas compañías, cuando ésta se haga efecto. Conforme más compañías y auditoras ganen experiencia con la Ley Sarbanes-Oxley, se prevé que los costes vayan disminuyendo. Los ingresos de las auditoras han crecido mucho desde que entró en vigor la Ley, aunque ya estaban creciendo antes de la imposición de la Ley como consecuencia de los escándalos financieros por los cuales las autoridades se vieron obligados a redactar la Ley.

Hay quien afirma que la Ley Sarbanes-Oxley ha hecho que muchos negocios se hayan trasladado de Nueva York a Londres, donde las autoridades reguladoras de los servicios financieros son más flexibles. La Sección 404 de la Ley Sarbanes-Oxley, anteriormente explicada, ha requerido que la gestión de gran cantidad de compañías que cotizan en bolsa y sus compañías auditoras independientes escriban un informe sobre los controles internos de las compañías. Esto es lo que ha hecho incrementar los costes de auditoría.

El coste asociado a la implementación de la Ley Sarbanes-Oxley (Sección 404), en los dos primeros años representó el 0,05 % de los ingresos medios de las compañías. Solo el primer año represento el 0,11% y descendió bruscamente al 0,02% en el segundo año de implantación. Podemos ver que las grandes compañías tuvieron una gran capacidad de ajuste a la implementación de la Ley, ya que después de un gasto considerable en el primer año, para el segundo se pudo reducir notablemente.

Causas Fundamentales que han afectado a los Costes de Implementación

Las auditoras, se han visto obligadas a adoptar nuevos mecanismos y medidas para poder adaptarse a la nueva situación. Esto ha supuesto un incremento de las tarifas y comisiones de las auditoras. La razón principal, que hizo que en el segundo año de aplicación de la Ley disminuyeran los costes de

implementación de la nueva normativa, fue el resultado de la aplicación de lo aprendido el año anterior.

La gran inversión en aprendizaje fue el primer año, y el segundo ya se llevaba parte del camino recorrido. Muchos de los informes que se tuvieron que hacer en el primer año, no fue necesario repetirlos en el segundo. La tercera causa en importancia, fue el trabajo realizado en la revisión, ocultación y “maquillaje” de información de terceras personas que tenían que ver con la compañía, y que fue necesario para adaptarse a la nueva Ley.

En palabras de muchos ejecutivos, la ley Sarbanes-Oxley ha sido una carga monumental, que absorbe tiempo y recursos sin hacer a sus negocios más competitivos.

Un post-mortem de su esfuerzo por cumplir con la Sarbanes-Oxley –revisando lo que ha funcionado y lo que no– encontró documentación inconsistente de controles financieros, así como también reportes que debieron haber sido automatizados.

Las empresas están encontrando que, además de cumplir con la Sarbanes-Oxley, ocuparse en automatizar los controles de acceso les ayuda a poner en ejecución las políticas de seguridad, como por ejemplo limitar el acceso a información delicada a usuarios autorizados. Esto, de acuerdo con el reporte de febrero de la firma de investigación de mercado Aberdeen Group, que examinó los esfuerzos de 40 compañías por acatar la Sarbanes-Oxley.

La seguridad de la información y el control de accesos se están haciendo cada vez más vitales para el cumplimiento, no sólo de los requerimientos de la ley, sino de otras regulaciones, como el Health Insurance Portability and Accountability Act. En este sentido, dichas actividades están dejando de ser actividades para convertirse en procesos de negocio coordinados.

“Los controles financieros, como los define el Comité de Organizaciones Patrocinadoras (Committee of Sponsoring Organizations), una organización no lucrativa de firmas auditoras, abarcan más que sólo reportes. También se ocupan de la efectividad y eficiencia operativa –asegurándose de que la administración identifique y analice los riesgos de alcanzar determinados objetivos, por ejemplo–, en adición al cumplimiento de leyes y regulaciones. Incrementar el nivel de efectividad de estos controles, para acatar la ley Sarbanes-Oxley, sin duda también ayuda a obtener una mejor en el desempeño de los negocios.”⁴

En el marco de Sarbanes-Oxley, un banco necesita probar los controles para asegurar que tiene reservas adecuadas para cubrir malos préstamos. Asimismo, también necesita examinar sus prácticas operacionales, como el crédito o los cobros, asociados con tales préstamos. Son incontables los casos de organizaciones que, durante el proceso de acoplarse a los lineamientos de Sarbanes-Oxley, han descubierto que tenían capacidades automatizadas de las que no estaban tomando ventaja.

Algunas empresas están encontrando que las herramientas de software usadas para cumplir con la Sarbanes-Oxley pueden tener beneficios inesperados. En ocasiones, las herramientas que no están explícitamente relacionadas con el cumplimiento de esta ley han funcionado a favor de las compañías que trabajan en adaptarse a Sarb-Ox.

2.2.2 Consideraciones de Documentación de Controles a Nivel de Procedimiento, Transacción o Aplicación

Los controles deben promover la eficiencia, reducir el riesgo de pérdida de activos, asegurar la

⁴ MUELLER, Gerhard, Sarbanes Oxley Una Perspectiva Internacional, México, McGraw-Hill , 2007, 206 pp

confiabilidad de los estados financieros y el cumplimiento de las leyes y reglamentaciones pertinentes. Los controles internos incluyen políticas, procedimientos y prácticas en cada uno de los niveles organizacionales, y tanto la gerencia como los auditores internos deben comprender en profundidad los controles para documentarlos. Los motivos para tal documentación varían, pero por lo general provienen de requisitos legales.

Las Normas Internacionales de la Auditoría recomiendan una evaluación periódica de la suficiencia de los sistemas de control de las organizaciones y, en muchas empresas, la gerencia y otras partes interesadas requieren una evaluación de la eficacia y eficiencia del control.

Los requisitos regulatorios, las pautas profesionales y los mandatos de las empresas son buenas razones para que los auditores internos desarrollen habilidades específicas para documentar los controles. Mediante el uso de métodos y herramientas correctas, los auditores pueden lograr una mejor comprensión de los controles y ayudar a determinar qué métodos de documentación pueden satisfacer mejor las necesidades organizacionales.

Identificar Cuentas Significativas

El punto de partida para la identificación de los procesos significativos sobre los cuales se aplican los controles internos es identificar las cuentas significativas a nivel de revelación en los rubros o las notas de los estados financieros consolidados. Una cuenta es significativa si puede contener errores de importancia o, a juicio de la gerencia, debería ser evaluada a causa de otro u otros factores. Los siguientes son factores que deben tenerse en cuenta para determinar si una cuenta es significativa o debe ser evaluada por alguna causa:

- Tamaño y composición de la cuenta, incluyendo su susceptibilidad a pérdida o fraude
- El volumen de actividad y el tamaño, complejidad y homogeneidad de las transacciones individuales procesadas a través de la cuenta
- Subjetividad al determinar el saldo de la cuenta
- Naturaleza de la cuenta
- La complejidad contable y de informes que conlleva la cuenta
- Existencia de transacciones con partes relacionadas
- Cambios en las características de la cuenta

Una vez identificadas las cuentas significativas a nivel de estados financieros consolidados, el equipo a cargo del proyecto debe considerar separar los componentes de una cuenta o grupo de cuentas según los distintos riesgos (y/o distintos controles) a que tales componentes estén sujetos. Por ejemplo, la provisión para cuentas dudosas generalmente se considera una cuenta significativa separada de las cuentas por cobrar puesto que la provisión es más subjetiva y las transacciones que afectan el saldo están sujetas a procesos de estimación de la gerencia y no al procesamiento de las transacciones rutinarias.

La estructura organizacional puede ser otra razón para separar los componentes de una cuenta. Por ejemplo, si una compañía tiene cinco unidades separadas de negocios, cada una con gerencia y procesos contables únicos, generalmente será necesario identificar y evaluar por separado los procesos y los controles sobre las cuentas o grupos de cuentas significativas de cada unidad. Así mismo, el equipo a cargo del proyecto puede determinar que, para identificar, documentar y evaluar los controles en forma eficaz y eficiente, será necesario hacer otra separación por segmentos (e.g., segmento de negocios, localidad, país, sistema operativo).

Por ejemplo, tanto las cuentas por cobrar como la correspondiente cuenta de ventas se afectan por una transacción de ventas. Una agrupación apropiada de las cuentas al comienzo del proyecto simplificará el proceso de documentación y reducirá la posible redundancia de documentos.

El equipo también debe documentar en este punto las cuentas específicas del balance general incluidas en cada agrupación de cuentas significativas. Esto le ayudará a establecer que no existen vacíos involuntarios en el siguiente proceso de documentación, limitando así una posible duplicación del trabajo.

Este también es el momento apropiado para que el equipo a cargo del proyecto documente las aseveraciones de los estados financieros que son pertinentes a cada una de las cuentas o grupos de cuentas significativas identificadas.

Las aseveraciones de los estados financieros se describen más adelante en la sección de esta publicación, *Formular Preguntas de lo “Qué Puede Fallar”*, donde el equipo a cargo del proyecto utiliza las aseveraciones para identificar los controles necesarios para prevenir o detectar errores de importancia o fraude.

La comprensión de las aseveraciones pertinentes a cada cuenta específica o grupo de cuentas les ayudará a identificar las clases mayores de transacciones y los procesos y actividades contables relacionados que influyen en las cuentas significativas en la siguiente etapa del proceso de documentación.

Para la determinación de las cuentas significativas que individualmente o en conjunto puedan ser debilidades materiales. Los factores que el equipo debe considerar, y el posible enfoque a desarrollar, son parecidos a aquellos usados por los auditores en la ejecución de una auditoría de estados financieros en una compañía con localidades y unidades de reporte múltiples.

Los siguientes son algunos factores que el equipo a cargo del proyecto debe tener en cuenta al desarrollar su enfoque de selección de las localidades o unidades de reporte:

- La similitud de las operaciones del negocio y el control interno en las distintas localidades o unidades de reporte
- El grado de centralización de los registros
- La eficacia del entorno de control, específicamente los controles directos de la gerencia sobre el ejercicio de autoridad delegada a otros
- La naturaleza e importe de las transacciones ejecutadas y los activos relacionados en las distintas localidades o unidades de reporte, y el grado en que la localidad o unidad reportable puede crear una obligación para la empresa
- La naturaleza y alcance del monitoreo de controles sobre las distintas localidades o unidades de reporte

Para determinar el alcance general de la documentación y evaluación en compañías con localidades o unidades de reporte múltiples el equipo a cargo del proyecto necesitará aplicar estos factores a las cuentas significativas identificadas. Puede ser más fácil para el equipo enfocar el proyecto cuando los saldos o las actividades que componen una cuenta significativa están concentrados en una o unas pocas localidades o unidades de reporte.

El equipo a cargo del proyecto puede simplificar el trabajo de documentación y evaluación si las distintas localidades o unidades de reporte están sujetas a un procesamiento común, permitiendo así que el equipo centralice la evaluación de los controles sobre tales procesos. El equipo a cargo del proyecto puede usar designaciones de alcance para describir los niveles de documentación y evaluación requeridos para las localidades o unidades de reporte. Por ejemplo:

- Integral—La localidad o unidad reportable es un componente material de la compañía y el equipo a cargo del proyecto necesitará documentar y evaluar los procesos y controles para

- Limitado—Cuentas específicas de la localidad o unidad reportable son significativas y el equipo a cargo del proyecto necesitará documentar y evaluar los procesos y controles relacionados con esas cuentas
- Excluido—La localidad o unidad reportable no es significativa para la evaluación general del control interno

El trabajo de documentación y evaluación para las localidades o unidades de reporte designadas como de alcance limitado variará dependiendo de la importancia que tenga la localidad para la evaluación de la gerencia y su evaluación del riesgo de errores de importancia o fraude. Exhortamos a los equipos de proyectos para dar orientación específica sobre cuáles cuentas se deben documentar a fin de asegurar que el trabajo sea consistente con el enfoque general de la gerencia para la evaluación del control interno.

2.2.3 Identificar las clases mayores de transacciones y los procesos de la compañía

Después de identificar las cuentas significativas, el equipo a cargo del proyecto identificará las clases mayores de transacciones, los procesos significativos y las actividades contables y controles relacionados que afectan esas cuentas. Los procesos significativos y las actividades contables relacionadas son aquellos que están involucrados en el procesamiento de las clases mayores de transacciones que afectan cuentas o grupos de cuentas significativas.

Las compañías pueden definir o calificar los procesos en forma diferente. Algunas compañías enfocan mejor la administración del negocio desde una perspectiva de proceso, mientras que otras tienen una visión más tradicional de los procesos contables separados de los aspectos operativos del negocio.

En muchas compañías, los equipos del proyecto encontrarán que las clases mayores de transacciones que afectan las cuentas o grupos de cuentas significativas rara vez están incluidas dentro de un solo proceso. En estos casos el equipo a cargo del proyecto puede considerar más eficaz, para comprender las clases mayores de transacciones, enfocarse sobre los flujos de transacciones significativas y las actividades contables y controles relacionados.

Cuando se comienza con los procesos, sugerimos que el equipo a cargo del proyecto primero correlacione los procesos del negocio con las cuentas significativas de los estados financieros. Una forma eficiente de hacerlo es considerando las cuentas a un nivel suficiente de detalle. Un ejemplo es la segregación de inventarios entre: (a) materias primas (compra), (b) trabajo en proceso (manufactura), (c) productos terminados (distribución), y (d) artículos de consumo (mantenimiento). El equipo a cargo del proyecto puede entonces enlazar las clases mayores de transacciones que se encuentran en estos procesos con las cuentas o grupos de cuentas significativas.

Los diferentes tipos de transacciones tienen niveles diferentes de riesgo inherente y requieren niveles diferentes de supervisión y participación por parte de la gerencia. Para cada proceso identificado, recomendamos clasificarlo por categorías usando los tres tipos de transacción—rutinaria, no rutinaria y de estimación—para la misma razón.

Las transacciones rutinarias son las actividades financieras recurrentes y frecuentes reflejadas en los libros y registros en el curso normal de los negocios. Las transacciones no rutinarias son las actividades financieras que sólo ocurren periódicamente. Una característica distintiva de las transacciones no rutinarias es que los datos involucrados generalmente no son parte del flujo rutinario de transacciones. Las transacciones de estimación son actividades financieras que involucran juicios o premisas de la gerencia para formular un saldo contable en ausencia de un medio preciso de medición.

Otro atributo importante para tomar en consideración en cada proceso significativo es su dependencia de IT. Será necesario que el equipo a cargo del proyecto documente el sistema de IT usado para procesar las clases mayores de transacciones. Además, en los entornos de negocios modernos, altamente sofisticados, los flujos de transacciones típicamente son automatizados y la gerencia confía en controles programados para asegurar la exactitud e integridad de los datos.

Debido a que muchas compañías tienen un alto volumen de transacciones, los controles programados típicamente son un componente clave del diseño de procesos sobre las transacciones rutinarias y no rutinarias. Adicionalmente, si bien los procesos sobre transacciones de estimación generalmente son operaciones manuales que involucran juicio significativo de la gerencia, su exactitud depende indirectamente de los elementos de información generados por otros procesos computarizados. Por lo tanto, el equipo a cargo del proyecto puede requerir de las destrezas de especialistas de IT para comprender los flujos de transacciones a través de los procesos significativos y para identificar, documentar y evaluar los controles programados relevantes.

El nivel de comprensión y la correspondiente documentación de las clases mayores de transacciones, y los procesos que las respaldan, deben ser a un nivel suficiente para lograr la comprensión del flujo de cada clase mayor. El objetivo de este paso es identificar y documentar los registros significativos, documentos y procedimientos básicos de procesamiento que están en uso, e identificar y documentar el personal y las áreas funcionales que ejecutan las distintas actividades de procesamiento.

La mayoría de los procesos involucran muchas tareas, tales como capturar datos de entrada, clasificar y fusionar datos, hacer cálculos, actualizar archivos de transacciones y archivo maestro, originar transacciones, y resumir y revelar o reportar información. Los procedimientos relevantes para el equipo a cargo del proyecto en la comprensión del flujo de transacciones son, por lo general, aquellas actividades que se requieren para iniciar, registrar, procesar y reportar las transacciones.

También incluyen procedimientos para corregir y reprocesar transacciones previamente rechazadas y transacciones erróneas mediante asientos de diario. Durante la documentación de los procedimientos de procesamiento, el equipo a cargo del proyecto puede identificar muchos de los controles que están en uso.

Además, este paso puede identificar rutinas de computador programadas y archivos de datos que requerirán mayor revisión cuando el equipo a cargo del proyecto identifique y documente los controles relevantes de IT. Documentar cómo se inician, registran, procesan y reportan las transacciones en un proceso más complejo requerirá la colaboración de varias personas de la compañía que participan en el proceso (usuarios) y de personal de IT, puesto que los usuarios posiblemente no tienen la comprensión suficiente de todos los aspectos pertinentes al procesamiento de transacciones.

En un entorno más complejo, muchos procesos pueden ser soportados por la misma aplicación de computador. Estos casos pueden requerir que el equipo a cargo del proyecto considere más detalladamente los controles de acceso y/o los privilegios del sistema para la aplicación

2.2.4 Implicaciones del Generales de su aplicación

Pueden existir distintos componentes de una cuenta o grupo de cuentas, cada uno siendo afectado por procesos únicos para compañías que operan desde localidades múltiples o que tienen distintas líneas de negocios. Así mismo, compañías manufactureras de tamaño similar pueden identificar cuentas significativas y procesos diferentes o adicionales únicos para su perfil de negocios. Por ejemplo, algunas compañías manufactureras

- Recibos de Efectivo Rutinaria

- Desembolsos de Efectivo Rutinaria
- Cierre de Estados Financieros No Rutinaria
- Nómina Rutinaria
- Compras y Pagos por Activos y Gastos Rutinaria
- Costeo de Inventario y Costo de Ventas Rutinaria
- Ventas y Cuentas Por Cobrar Rutinaria
- Cuenta para Opciones de Acciones No Rutinaria
- Ajuste por Moneda Extranjera No Rutinaria
- Amortización de Pagos Anticipados y Activos Intangibles No Rutinaria
- Evaluación de Deterioro de Activos Estimación
- Cálculo de Impuestos sobre la Renta No Rutinaria
- Depreciación de PP y E No Rutinaria
- Estimación de Compromisos y Contingencias Estimación
- Estimación de Reservas para Inventario Excesivo u Obsoleto Estimación
- Estimación de Pasivos por Pensiones y OPEB, y Gastos Estimación
- Estimación de Provisión p. Cuentas Dudosas y Gasto por Deudas Malas Estimación
- Estimación de Reserva y Gasto para Garantías Estimación
- Cálculos de Valor Menor del Costo o Mercado Estimación
- Cálculo de LIFO No Rutinaria
- Inventario Físico (Conteo y Compilación) No Rutinaria
- Registro y Monitoreo de Deuda No Rutinaria

Las empresas pueden tener grandes carteras de inversión con complejos instrumentos financieros y derivados, mientras que otras pueden tener poco o ningún riesgo de moneda extranjera u otros derivados. Adicionalmente, algunas empresas manufactureras tienen pasivos considerables por pensiones y otros beneficios de retiro (OPEB), mientras que otras tienen pocos, o no tienen, planes de pensiones o de OPEB.

Un proceso significativo que debe considerarse para todas las compañías es el proceso de reporte de información financiera—el proceso de “cierre de libros” y preparación de estados financieros. La comprensión de los procesos significativos de la compañía y cómo se interrelacionan con el proceso de reporte de información financiera de la misma proporcionará al equipo a cargo del proyecto una base para la información adicional que se requiere a fin de comprender el proceso de reportes de información financiera.

El proceso de reporte de información financiera típicamente incluye:

- Los procedimientos usados para ingresar los totales de la transacción en el mayor general.
- Los procedimientos usados para iniciar, registrar y procesar asientos de diario en el mayor general.
- Otros procedimientos usados para registrar ajustes recurrentes y no recurrentes a los estados financieros, tales como ajustes de consolidación, combinaciones de reportes, y reclasificaciones.
- Los procedimientos para preparar los estados financieros y las revelaciones en las notas a los mismos.

Consideraciones de Documentación para Clases Mayores de Transacciones Rutinarias

El equipo a cargo del proyecto debe examinar o preparar y, según sea apropiado, retener copias de la documentación que puede proporcionar una comprensión básica del flujo de transacciones. Esta documentación debe incluir cómo se inician, registran, procesan y reportan las transacciones. El equipo también debe tener en cuenta otra documentación existente. La documentación debe reflejar, hasta donde sea práctico, todos los procedimientos relevantes de procesamiento, bien sea

ejecutados manualmente o automatizados.

El equipo a cargo del proyecto no necesita obtener o preparar documentación acerca de cada detalle del flujo ni hacer seguimiento de cada elemento típico de información desde su iniciación hasta su registro final. Sin embargo, el equipo debe documentar suficiente información respecto al flujo de las transacciones para poder identificar dónde pueden ocurrir errores de importancia.

De esta manera, la documentación muestra aquellas actividades dentro de un proceso donde la información es iniciada, trasladada, o modificada en otra forma. Puesto que el propósito principal de esta documentación es ayudar a identificar dónde pueden ocurrir errores o fraude, el equipo a cargo del proyecto puede concentrar su documentación en:

- Fuentes mayores de entrada
- Archivos importantes de datos, documentos, y registros
- Procedimientos importantes de procesamiento, incluyendo procesos de entrada y actualización en línea
- Archivos de salida, reportes y registros importantes
- Segregación funcional de deberes

Existe una falla en la segregación de funciones cuando una persona ejecuta actividades incompatibles, o si los controles de acceso de una aplicación del computador otorga a los usuarios acceso inapropiado o excesivo a las funciones. Por lo tanto, el equipo a cargo del proyecto debe tener en cuenta si existen personas que:

- (1) desempeñan procedimientos de procesamiento que son incompatibles entre si,
 - (2) desempeñan tanto los procedimientos de procesamiento como los controles relacionados, o
 - (3) tienen acceso inapropiado a los registros contables y a los activos relacionados.
- Recomendamos a los equipos de proyectos desarrollar métodos para identificar incongruencias en la segregación de funciones para cada clase mayor de transacciones.

El equipo a cargo del proyecto debe documentar la comprensión obtenida en las discusiones con propietarios del proceso, la revisión de la documentación y la observación del proceso. También debe conservar, según sea apropiado, copias de la documentación relevante, y considerar la preparación de narrativas, diagramas y/o flujogramas para documentar el proceso. El equipo debe documentar específicamente:

- Los datos usados para hacer la estimación
- Los factores y premisas relevantes que el personal de la compañía toma en consideración al hacer la estimación, incluyendo las razones para las premisas específicas
- Las técnicas que usa el personal de la compañía para aplicar las premisas a la información, incluyendo los procedimientos para recopilar, calcular y acumular los datos relevantes
- La frecuencia con que ocurre la transacción de estimación
- El grado de subjetividad involucrado
- El personal de la compañía que participa en la estimación

El equipo a cargo del proyecto debe documentar cada componente significativo del proceso general, incluyendo una comprensión de las entradas, los procedimientos ejecutados, el flujo de actividades, y las salidas de cada componente del proceso general usados para producir los estados financieros y las revelaciones.

Formular preguntas sobre lo ¿Qué puede fallar?

Considerar los tipos de errores que pueden ocurrir a nivel de proceso, transacción o aplicación es un paso clave para asegurar que el equipo a cargo del proyecto enfoca apropiadamente aquellos controles relevantes que están diseñados eficazmente para prevenir y detectar errores de importancia o fraude.

El equipo a cargo del proyecto necesitará determinar el nivel de detalle adecuado con base en su conocimiento de los riesgos de información financiera relacionados con cada proceso significativo que está siendo evaluado, y su relativa importancia para los estados financieros en general.

Aseveraciones de Estados Financieros Explicación

Las aseveraciones de los estados financieros son las representaciones hechas por la gerencia de la compañía, explícitamente o en otra forma, que se encuentran incorporadas en los estados financieros. Estas aseveraciones son:

- **Existencia** Una aseveración de que un activo o un pasivo existe a una fecha determinada. Existen controles que aseguran que solamente los activos y pasivos válidos son registrados, que los activos están protegidos adecuadamente, y que se mantiene un control contable periódico.
- **Ocurrencia** Una aseveración de que una transacción o un hecho registrado realmente tuvo lugar durante el período. Existen controles para asegurar que no hay transacciones ficticias o duplicadas incluidas en los registros.
- **Valuación o Medición** Una aseveración de que un activo o un pasivo está registrado por un importe apropiado. Una aseveración de que una transacción o un hecho está registrado por el importe apropiado y que el ingreso o el gasto está asignado al período correcto.

Existen controles para asegurar que las transacciones son registradas por los importes monetarios correctos.

- **Integridad.**- Una aseveración de que no existen activos, pasivos, transacciones o hechos sin registrar, ni partidas sin revelar. Existen controles para asegurar que las transacciones reales no son omitidas de los registros; todas las transacciones están reflejadas en el período contable apropiado; las transacciones están registradas en las cuentas correctas; todos los cargos y créditos en los registros básicos son acumulados correctamente, y los totales acumulados son correctamente trasladados al mayor general.
- **Derechos y Obligaciones.**- Una aseveración de que un activo o un pasivo pertenece a la compañía a una fecha determinada. Existen controles para asegurar que la empresa tiene título legal sobre los activos y los derechos a los activos son asignados solamente con autorización adecuada, y únicamente los pasivos de la compañía son registrados.
- **Presentación y Revelación.**- Una aseveración de que una partida está apropiadamente clasificada, descrita y revelada en los estados financieros. Formular Preguntas de “Qué Puede Fallar” Las aseveraciones de los estados financieros son consideradas a nivel de proceso, transacción o aplicación.

Para cada proceso significativo, el equipo a cargo del proyecto debe identificar los puntos dentro del flujo de transacciones donde la información se inicia o se traslada, o es modificada en otra forma, y donde puede existir una falla en el logro de las aseveraciones de los estados financieros; es decir,

identificar “lo que puede fallar” en el flujo del procesamiento. Estos son los puntos donde se necesitan controles. Preguntando “qué puede fallar” ayudará al equipo a cargo del proyecto a:

- Identificar los puntos dentro del flujo de transacciones donde pueden existir fallas para el logro de los objetivos de reporte de información financiera
- Formular preguntas que el equipo a cargo del proyecto necesitará responder para identificar los controles apropiados

Una consideración importante al evaluar las aseveraciones de estados financieros es si existen controles para identificar y rechazar datos erróneos y, según el caso, corregir y presentar de nuevo los datos en el flujo normal del procesamiento. A fin de identificar y comprender los controles, el equipo a cargo del proyecto debe usar las aseveraciones de los estados financieros junto con su comprensión de los procesos significativos de la compañía para:

- Identificar lo que puede fallar en el flujo del procesamiento (i.e., identificar dónde pueden ocurrir errores en los datos)
- Determinar si la compañía o la unidad reportable tiene controles prescritos para prevenir o detectar y corregir errores oportunamente, como también para prevenir o detectar fraude

Los procesos sobre transacciones no rutinarias y de estimación frecuentemente involucran un riesgo más alto debido a que tienen más probabilidad de ser influidos por riesgos de negocios y decisiones de la gerencia. Particularmente, al considerar los tipos de errores que pueden ocurrir en un proceso sobre transacciones de estimación y desarrollar las preguntas de “lo que puede fallar”, el equipo a cargo del proyecto debe considerar lo siguiente:

- ¿Son apropiadas las premisas?
- ¿Los datos usados para hacer la estimación parecen ser relevantes y confiables?
- ¿Algunos de los datos usados son producidos por un proceso de IT que debe ser evaluado?
- ¿Es apropiado el modelo usado para hacer una estimación, y está aplicado correctamente?

Estas preguntas de “lo que puede fallar” son la base que el equipo a cargo del proyecto puede usar para determinar si los controles contemplan apropiadamente los riesgos relacionados con aseveraciones equívocas materiales, omisiones y discrepancias en los estados financieros. Considerando “lo que puede fallar” para cada clase de transacción, el equipo a cargo del proyecto puede mejorar su capacidad para identificar los riesgos significativos

La cantidad de preguntas que el equipo a cargo del proyecto debe formular depende, entre otras cosas, de la complejidad del proceso y las oportunidades de que ocurran errores sin ser detectados. En este punto, el equipo a cargo del proyecto considera los controles sobre cada proceso significativo que contemplan “lo que puede fallar” para las aseveraciones relevantes.

El objetivo es identificar los controles que proporcionan seguridad razonable de que los errores relativos a cada una de las aseveraciones relevantes de los estados financieros son prevenidos, o que cualesquier errores que ocurran durante el procesamiento son detectados y corregidos.

La gerencia generalmente diseña e instala controles sobre los procesos para asegurar que se logren los objetivos de operación, reporte de información financiera y cumplimiento de cada proceso. Sin embargo, para fines de la evaluación de la eficacia del control interno sobre los reportes de información financiera según el Acta, el equipo a cargo del proyecto se ocupa de los controles que tratan el objetivo de reporte de información financiera.

En algunos casos, el equipo a cargo del proyecto puede identificar controles de alto nivel de la gerencia que son pertinentes tanto a los objetivos de operación como a los de reporte de información

financiera. Si estos controles de alto nivel son suficientemente sensibles para prevenir o detectar errores de importancia para una o más aseveraciones, el equipo a cargo del proyecto puede identificarlos y evaluarlos.

Aún cuando los controles de alto nivel estén presentes, el equipo a cargo del proyecto no debe enfocarse solamente a ellos puesto que esos controles generalmente dependen de otros controles sobre procesos o actividades a nivel de transacción. El equipo también debe obtener comprensión de los procesos o actividades a nivel de transacción a fin de identificar y comprender controles que contemplen todas las aseveraciones pertinentes. Las conclusiones que el equipo a cargo del proyecto haga sobre la eficacia de los controles relacionados pueden basarse en una combinación de controles de alto nivel y controles a nivel de transacción.

Tipos de Controles

“Los controles pueden relacionarse con cualquiera de los cinco componentes del control interno siempre y cuando tales controles sean pertinentes a los puntos donde pueden ocurrir errores o fraude y tengan la posibilidad de reducirlos esos errores o fraude. En cualquiera de los cinco componentes pueden existir controles en los cuales confía la gerencia para prevenir o detectar errores o fraude. El equipo a cargo del proyecto debe identificar y documentar los controles relevantes en cada componente. A continuación se listan dos tipos extensos de controles y su descripción.

Tipos de Controles Descripción

- *Controles de Prevención* Procedimientos diseñados para prevenir un error o fraude. Los controles de prevención normalmente son aplicables a nivel de transacción sencilla.
- *Controles de Detección* Políticas y procedimientos diseñados para monitorear el logro de los objetivos relevantes del proceso, incluyendo la identificación de errores o fraude.. Los controles de detección pueden ser aplicados a grupos de transacciones”.⁵

El equipo a cargo del proyecto debe tener presente que, para ser eficaces, los sistemas de control interno deben incluir controles sólidos de prevención además de los controles de detección. Por ejemplo, donde hay un alto volumen de transacciones, la falta de controles de prevención aumenta significativamente el riesgo de errores y, por consiguiente, aumenta la necesidad de controles de detección particularmente sensibles. Cuando faltan controles de prevención, la gran cantidad de errores puede hacer que los controles de detección sean ineficaces para detectarlos y corregirlos oportunamente.

La categorización que el equipo a cargo del proyecto da a un control puede depender del uso o el propósito del mismo y de la manera como lo ve el equipo. De cualquier manera, lo importante no es su clasificación sino la eficacia del control para reducir el riesgo de errores de importancia o fraude.

Para identificar los controles se requerirá la colaboración tanto de los propietarios del proceso como del personal de IT. Si el equipo a cargo del proyecto determina que la gerencia está confiando en controles programados o que los controles programados dependen de datos generados por IT, debe formular una segunda pregunta:

“¿Qué asegura que los controles programados están operando eficazmente?” La respuesta puede ser que: (1) los procedimientos del usuario verifican la exactitud del procesamiento (e.g., vuelven a hacer manualmente los cálculos complejos o concilian reportes de IT con los totales acumulados manualmente) y/o (2) la gerencia confía en el sistema de IT para ejecutar eficazmente el control o producir los datos. Cuando la respuesta es (2), el equipo a cargo del proyecto debe considerar el

⁵ MUELLER, Gerhard, Sarbanes Oxley Una Perspectiva Internacional, México, McGraw-Hill , 2007, 206 pp

efecto de los controles generales de IT al evaluar la eficacia de los controles que dependen del sistema de IT o de los datos generados por IT.

Los controles generales de IT

Son los procesos de IT y los controles que generalmente se aplican por encima del nivel de aplicación computarizada; sin embargo, se pueden ejecutar sobre una plataforma sencilla para una aplicación sencilla. Los controles generales de IT, o los controles de procesos de IT, están diseñados para:

- 1 Asegurar que los cambios a las aplicaciones están autorizados, probados y aprobados adecuadamente antes de ser implantados, y
- 1 Asegurar que únicamente personas y aplicaciones autorizadas tienen acceso a la información, y solamente para ejecutar funciones específicamente definidas (e.g., indagar, ejecutar, actualizar).

Anticipamos que, excepto en ciertas circunstancias, los equipos a cargo del proyecto encontrarán necesario documentar los controles generales de IT. Muchos controles de prevención son controles programados instalados en las aplicaciones de computador, y los controles de detección generalmente dependen de información producida por computadores.

Por consiguiente, la documentación y evaluación de los controles generales de IT es importante porque tales controles proporcionan la base para determinar que los controles de prevención instalados en las aplicaciones del computador continúan funcionando a través del tiempo y proporcionan, en parte, una base para confiar en los resultados de aplicaciones computarizadas usados en la ejecución de los controles de detección.

La mayoría de los controles de prevención instalados en aplicaciones del computador deben ser sometidos a prueba antes de su implantación. Si este es el caso y los resultados de pruebas anteriores se han conservado, el equipo a cargo del proyecto generalmente podrá documentar los controles de prevención sin mucho trabajo adicional.

Consideraciones para Documentar los Controles

El equipo a cargo del proyecto debe documentar los controles que la compañía o la unidad reportable ha establecido que responden a las preguntas de “lo que puede fallar”. La información obtenida al identificar dónde pueden ocurrir errores, y los controles pertinentes, deben ser complementados, según sea necesario, por memorandos, notas y copias de documentación relacionada. Generalmente, la documentación de los controles sobre aplicaciones y transacciones significativas es suficiente cuando:

- Especifica “lo que puede fallar” en el flujo del procesamiento y dónde se necesitan controles
- Describe los controles pertinentes de prevención y detección que respondan a cada pregunta de “lo que puede fallar”
- Establece quién ejecuta los controles

La documentación de los controles que prepara el equipo a cargo del proyecto debe proporcionar evidencia de que se han establecido controles apropiados y éstos están diseñados en forma eficaz para prevenir o detectar errores de importancia o fraude. Esta documentación será útil en fases posteriores del proceso, particularmente en el diseño de procedimientos para verificar la eficacia operativa de esos controles. Además, esta documentación se utilizará en:

- Identificar si los controles han cambiado a través del tiempo
- Identificar situaciones donde hay carencia potencial de segregación de funciones

- Considerar si los controles han sido diseñados de manera que no puedan ser abusados fácilmente y, si pueden serlo, si existen políticas y programas para detectar y reportar tales abusos

Ejecutar Recorridos para Confirmar la Comprensión de Procesos y Controles

Recomendamos que el equipo a cargo del proyecto haga un recorrido de cada proceso, desde el punto en que se inician las clases mayores de transacciones hasta el final del proceso de registro, para confirmar:

- (1) la comprensión de los procedimientos de procesamiento,
- (2) la corrección de la información obtenida acerca de los controles relevantes de prevención y/o detección en el proceso, y
- (3) que estos controles en efecto han sido puestos en operación. Para las transacciones no rutinarias y de estimación, generalmente el equipo a cargo del proyecto puede obtener comprensión de la transacción, identificar y comprender los controles, y realizar los recorridos simultáneamente.

Un recorrido se ejecuta normalmente usando los documentos que el equipo a cargo del proyecto considera que son típicos del proceso que se está revisando. Recomendamos ejecutar un recorrido por lo menos en una transacción dentro de cada clase mayor de transacciones identificada previamente, a menos que sean necesarios recorridos adicionales para confirmar la comprensión del equipo del proyecto.

Cuando han habido cambios significativos en el proceso y/o en las aplicaciones de respaldo durante el período bajo evaluación, el equipo a cargo del proyecto debe considerar la necesidad de recorrer las transacciones que fueron procesadas antes y después del cambio. Las preguntas deben enfocarse a su comprensión de lo que se requiere y si los procedimientos y controles de procesamiento son ejecutados sobre regularmente.

El equipo a cargo del proyecto también puede tratar de corroborar la información obtenida en varios puntos del recorrido, solicitando al personal que describa su comprensión del procesamiento anterior y posterior o de las actividades de control, y que demuestre lo que ellos hacen. Es recomendable tratar de identificar durante el recorrido las excepciones a los procedimientos de procesamiento prescritos y a los controles, así como cualesquier diferencias entre lo que se requiere, según la comprensión del equipo, y lo que realmente se hace.

Si el control es una revisión por parte de un empleado, y se requieren las iniciales del empleado en un documento como evidencia de haberlo revisado, recomendamos indagar sobre la naturaleza de la revisión ejecutada y cerciorarse si los documentos sujetos a recorrido tienen las iniciales del empleado apropiado.

Ejecutar Recorridos de Controles Generales de IT

Los controles generales de IT están diseñados para:

- (1) asegurar que los cambios a las aplicaciones son autorizados, probados y aprobados adecuadamente antes de ser implantados, y
- (2) asegurar que únicamente personas y aplicaciones autorizadas tienen acceso a los datos, y solamente para ejecutar funciones definidas específicamente (e.g., indagar, ejecutar, actualizar).

El equipo a cargo del proyecto debe ejecutar recorridos de los controles generales de IT para

confirmar su comprensión de su diseño y determinar que han sido puestos en operación. Adicionalmente, el equipo debe obtener alguna evidencia acerca de si los controles están operando según fueron diseñados. Los medios para reunir evidencia durante los recorridos o procedimientos equivalentes pueden incluir:

- Indagar varias personas de la compañía para corroborar la comprensión obtenida del propietario del proceso de IT
- Seleccionar una partida sobre la cual deben operar los controles e inspeccionar la evidencia de la operación de los controles sobre esa partida. Algunos controles pueden no dejar evidencia de su operación. En tales casos, el equipo a cargo del proyecto necesitará usar su juicio para determinar la idoneidad de la evidencia.
- Examinar la documentación de diseño del control
- Examinar los reportes de indicadores clave de desempeño u otra información que se usa para monitorear los controles
- Observar si el propietario del proceso de IT u otros actúan sobre los resultados de los controles

Consideraciones para Documentar los Recorridos

Los recorridos de los procesos y los controles relacionados generalmente se documentan en memorandos breves que describen los procedimientos que ejecutó el equipo a cargo del proyecto para confirmar su comprensión del diseño del proceso y los controles relativos y si éstos han sido puestos en operación.

Controles que Residen Fuera de la Compañía

Debido a que muchas compañías usan organizaciones de servicio para mantener sus activos, ejecutar transacciones y llevar la contabilidad relacionada, o registrar las transacciones y procesar la información correspondiente, el equipo a cargo del proyecto puede identificar partes del proceso y/o de los controles relativas a cuentas o grupos de cuentas significativas que son ejecutadas por organizaciones de servicio.

El equipo debe determinar primero si la compañía ha implantado un control interno eficaz sobre el procesamiento ejecutado por la organización de servicio. Si este es el caso, puede no ser necesario que el equipo obtenga una comprensión del flujo de las transacciones o de los controles en la organización de servicio porque la compañía está en capacidad, y lo ha hecho, de poner en operación controles eficaces.

Cuando la compañía no puede poner en operación controles eficaces sobre las actividades de la organización de servicio, el equipo a cargo del proyecto posiblemente necesitará obtener una comprensión del flujo de las transacciones y los controles en la organización de servicio, lo mismo que en la compañía.

El equipo debe obtener, leer y evaluar un reporte apropiado del auditor de la organización de servicio que describa los procesos de la organización, identifique los controles relacionados, incluyendo una descripción de las pruebas de su eficacia operativa realizadas por dicho auditor, y especifique el período cubierto por el reporte.

Finalizar la Documentación de Controles

Cuando el equipo a cargo del proyecto finaliza su documentación de los controles identificados sobre un proceso específico, necesita determinar si:

- (1) Todos los riesgos significativos identificados como preguntas de “lo que puede fallar” son contemplados por uno o más de los controles identificados, y
- (2) Los controles que contemplan los riesgos identificados están diseñados adecuadamente para prevenir o detectar errores de importancia o fraude

El equipo a cargo del proyecto debe tener en cuenta que es común que algunos controles contemplen más de un riesgo. Para ciertos riesgos, el equipo puede encontrar necesario identificar más de un control para concluir que, en su conjunto, los controles están diseñados adecuadamente para contemplar los riesgos de errores identificados.

El equipo a cargo del proyecto necesitará hacer seguimiento para asegurar que se toma una acción correctiva apropiada cuando no puede concluir que el diseño de los controles identificados proporciona seguridad razonable de que los errores de importancia o fraude no serán prevenidos o detectados oportunamente.

Políticas y Procedimientos de la Compañía Respecto a Autorización, Salvaguardia de Activos y Responsabilidad por Activos

Además de tomar en consideración los controles sobre procesos específicos, el equipo a cargo del proyecto también debe considerar las políticas y procedimientos de la compañía respecto a autorización, salvaguardia de activos y responsabilidad por activos. Estas políticas y procedimientos aportan seguridad razonable de que:

- Los activos son adquiridos, salvaguardados y usados, y que los pasivos son incurridos y descargados, de acuerdo con la autorización de la gerencia.
- La información financiera se mantiene en los libros y registros correctamente con respecto a los activos y pasivos resultantes de tales decisiones.

Estas políticas y procedimientos se relacionan principalmente con el control de la gerencia sobre la disposición de los activos y pasivos de la compañía y, solamente en forma indirecta, con los controles sobre el procesamiento de datos, lo cual se refiere al registro correcto, oportuno y completo de las transacciones.

Sin embargo, la ausencia de tales políticas y procedimientos puede aumentar el riesgo de errores de importancia o fraude. Por ejemplo, los procedimientos de responsabilidad por activos con frecuencia toman la forma de conciliación de cuentas u otros controles de detección. La ausencia de tales procedimientos o su deficiencia pueden influir en la evaluación que el equipo del proceso hace de los controles sobre procesos.

El equipo a cargo del proyecto debe evaluar el alcance en que las debilidades significativas en los procedimientos de autorización de la gerencia, salvaguardia de activos y responsabilidad por activos pueden aumentar la posibilidad de errores de importancia en los saldos de cuentas. Al hacer esta evaluación, el equipo debe considerar la materialidad de los activos respectivos y su susceptibilidad a pérdida física o pérdida de valor por errores o fraude.

La finalización de la documentación del control interno a nivel de empresa y los controles internos a nivel de proceso, transacción o aplicación proporcionará al equipo a cargo del proyecto la información necesaria para evaluar la eficacia integral de los controles en la fase final del proceso.

En la fase final, el equipo a cargo del proyecto determinará si los controles identificados están funcionando de acuerdo como fueron diseñados. En una publicación futura se proporcionará información adicional acerca de la evaluación de la eficacia integral del control interno, incluyendo los procedimientos para determinar si los controles están funcionando según fueron diseñados, identificar

asuntos que necesitan mejoras, y evaluar procesos para monitorear el sistema de control interno.

2.2.5 Futuro de SOX

La Ley Sarbanes-Oxley se aprobó con el fin de evitar posibles escándalos como los ocurridos a Enron, WorldCom, y demás compañías que sufrieron algo parecido. En Estados Unidos hubo un gran revuelo, así como un descontento general por parte de los inversores, ya que desconfiaban de las instituciones reguladoras y del Gobierno.

Para evitar esa caída de la confianza aprobaron esta Ley, ya que a efectos prácticos no evita que pueda volver a ocurrir algo así. Esta Ley no podría evitar que una compañía haga una contabilidad fraudulenta como hizo Enron. Si la información que se les ofrece a las compañías auditoras es falsa, o incompleta, éstas compañías auditoras harán unos informes irreales e incompletos. Lo que sí establece la Ley es una responsabilidad, ya que hay una persona encargada de firmar los informes y de garantizar a la compañía auditora que la información es veraz y completa.

La Ley Sarbanes-Oxley ha supuesto unos grandes costes para las compañías, a la vez que ha supuesto unos mayores ingresos para las empresas dedicadas a auditoría independiente. Después de la desaparición de la compañía auditora Arthur Andersen el número de grandes compañías auditoras disminuyó, quedando reducido a KPMG, Deloitte, Price WaterHouse Coopers y Ernst & Young. Se redujo la competencia, ya que como éstas compañías también ofrecen servicios de consultoría, y la nueva legislación exige una mayor independencia entre la compañía auditora y la empresa auditada, la capacidad de elección entre unas compañías consultoras y otras se ha limitado.

Esta Ley ha tenido unos grandes costes, ya analizados anteriormente, y aún así no garantiza que no pueda volver a ocurrir lo mismo. Es una Ley que hizo el Gobierno de la Administración Bush para lavar la imagen de las instituciones americanas y del propio Gobierno, ya que algunos directivos tenían una estrecha relación con la Administración Bush.

A primera vista podría parecer que la Ley Sarbanes-Oxley es algo que sólo tendrá impacto en las compañías públicas, sin embargo no parece que vaya a ser sólo eso, más bien al contrario, poco a poco el concepto y requerimientos fundamentales de la ley se pueden ir generalizando en todos los sectores y países. No debemos olvidar que el objetivo básico de la misma es la protección de los inversores, es decir que estos últimos tengan información confiable y libre de posibles fraudes a la hora de tomar decisiones que afectan tanto a la Compañía como a sus vidas privadas.

Si analizamos esta situación nos daremos cuenta que, en general, la información financiera de compañías no públicas también afecta a la economía de terceras personas. Parece razonable que un inversor de una compañía pública reciba protección, sin embargo dicha protección no debería ser superior a la que reciben los inversores de un banco que concede préstamos a empresas privadas, con el consiguiente riesgo de quebranto en caso de falta de pagos en los créditos bancarios por presentación de información financiera fraudulenta.

El futuro de la Ley Sarbanes-Oxley dependerá de la capacidad de las empresas para responder a esas zonas ya se ha mencionado por lo que una parte de todos los días de negocios. Las grandes firmas han tomado medidas, donde algunos puntos sobre este asunto están expuestos, tales como la educación y la formación para reforzar el control de medio ambiente, claramente las funciones y responsabilidades asignadas y la rendición de cuentas, eficaz y eficiente los procesos de evaluación de las pruebas, Rehabilitar, seguimiento y presentación de informes sobre los controles, la tecnología para permitir el cumplimiento, la adaptabilidad y la flexibilidad para responder a la organización y modificación de la normativa, y financiero integrado y procesos de control interno. Es claro que el acto puede necesitar ser refinado en el futuro, pero actualmente sirve como una protección a los inversores contra los que no por error o no informe con precisión.

CAPITULO TRES

3. ¿Como se lleva a cabo el estudio SOX?

Ya, he presentado, el que es, porque se creo y que es lo que se tiene considerar para aplica la Ley Sarbanes Oxley, en el estudio y evaluación del Control Interno de una entidad, en este apartado, voy a explicar los pasos a seguir para llevar a cabo el estudio, los términos que utilizo no son muy técnicos ya que no de los propósitos de este escrito es que diversas personas puedan comprender de que se trata este estudio y puedan aplicarlo sin dificultad.

3.1 Contratación de los servicios de auditoria. Responsabilidad de aceptación, planeación e identificación de riesgo

3.1.1 Comprensión de los requerimientos del servicio

- Comprender y Comunicar las Expectativas y Requerimientos de Servicio del Cliente

Nos reunimos con los tomadores de decisiones clave del cliente para comprender sus expectativas y los requerimientos de servicio, los cuales usamos al determinar el alcance de nuestros servicios.

Después de obtener esta comprensión, nos comunicamos y acordamos el alcance de nuestros servicios y los requerimientos de servicio con el(los) tomador(es) de decisiones clave (y, cuando sea apropiado, con la junta directiva y comité de auditoría o aquéllos a cargo del gobierno corporativo (governance)).

Para las compañías listadas (listed), los tomadores de decisiones clave serían el comité de auditoría u otros a cargo del gobierno corporativo.

Además, normalmente se llevan a cabo discusiones con ejecutivos clave de operaciones y ejecutivos financieros para identificar los acontecimientos actuales que preocupan a la gerencia, y los temas clave que enfrentan. Estas discusiones nos proveen información relacionada con la conducción de la auditoría, tal como fechas de vencimientos y alcance de la asistencia que recibiremos del cliente, y pueden darnos también un conocimiento interno inicial de áreas potenciales de preocupación para la auditoría.

También establecemos con el cliente las comunicaciones y los protocolos de servicio, y los incorporamos en nuestro plan de prestación del servicio.

- Determinar el Alcance Preliminar de Auditoría

Determinamos el alcance preliminar de auditoría, tomando en consideración los requerimientos de servicio del cliente y los requerimientos estatutarios locales y lo siguiente:

- Subsidiarias, segmentos, o divisiones
- Entorno regulador, incluyendo reporte de control interno
- Asuntos de importancia para la firma
- Compromisos de monitoreo estricto
- Responsabilidades acordadas de la firma
- Procedimientos generales de auditoría
- Auditoría interna

- Establecer el Equipo y Determinar Requerimientos de Etica, incluyendo Independencia

A medida que comprendemos las expectativas y los requerimientos de servicio de nuestro cliente, estamos atentos a la estructura del equipo requerida para satisfacer estas necesidades.

Al establecer el equipo, identificamos las funciones y hacemos las asignaciones iniciales. También identificamos cualquier pericia adicional que sea necesaria más allá de la que tienen los miembros actuales del equipo.

Consideramos las distintas funciones necesarias para la ejecución de la auditoría. Al principio del proceso de auditoría, los ejecutivos del compromiso discuten la asignación de funciones con los miembros del equipo. También, en ese momento discutimos y acordamos las metas y objetivos, las responsabilidades, los productos de trabajo y los productos a entregar del equipo.

También al principio del proceso de auditoría, ejecutamos procedimientos iniciales para determinar el cumplimiento con los requerimientos de ética, incluyendo independencia. Nuestra consideración de estos requerimientos tiene lugar durante toda la ejecución de nuestra auditoría a medida que las condiciones y circunstancias cambian.

El Equipo Primario (Externo) determina cuáles localidades están dentro del alcance para propósitos de la Auditoría del Grupo. Para cada localidad dentro del alcance, determina el alcance de auditoría para esa localidad, también determina la estructura del reporte final.

3.1.2 Procedimientos de aceptación/continuidad del cliente

- Considerar los Resultados de los Procedimientos de Aceptación/Continuidad del Cliente

Determinamos que se han ejecutado los procedimientos apropiados respecto a la aceptación/continuidad del cliente y que las conclusiones alcanzadas son apropiadas con base en nuestro conocimiento actual del cliente y su industria.

También consideramos cualesquier aspecto relevante observado durante el proceso de aceptación/continuidad del cliente que pudieran indicar riesgos de negocios a considerar mientras determinamos los recursos necesarios para la auditoría y para comprender el negocio y su entorno

Entre las áreas que consideramos al tomar nuestras decisiones de aceptación/continuidad del cliente están:

- *Integridad*: la integridad de los propietarios principales, la gerencia clave y quienes están a cargo del gobierno corporativo.
- *Riesgo*: el potencial para la firma, sobre una base local, nacional o global, de sufrir daños en su reputación, daños monetarios, o ambos, provenientes de la asociación con el cliente.
- *Habilidad para ejecutar el trabajo*: si contamos con los recursos necesarios para ejecutar y supervisar el trabajo. A este respecto, consideramos la disponibilidad de personal con el conocimiento especializado y la experiencia necesaria.”¹

Parte de la comprensión de la naturaleza de la entidad y sus productos y servicios puede originarse de los procedimientos que ejecutamos durante nuestro proceso de aceptación/continuidad del cliente y durante nuestra propuesta para servicios de auditoría para nuevos clientes.

¹ WARREN, Revé, Fess, Aplicación SOX a la Auditoría Financiera, México, THOMSON, 2007, 780 pp.

Responsabilidades del Equipo Primario (Externo): Es responsable de la decisión de aceptación/continuidad del Grupo y por lo tanto ejecuta los procedimientos de aceptación/continuidad del cliente.

Responsabilidades del Equipo Local (interno): Contribuye con información a la decisión de aceptación/continuidad del Grupo según se lo solicite el equipo primario y ejecuta los procedimientos de aceptación/continuidad para el cliente local para propósito de reporte local cuando la localidad está sujeta a requerimientos estatutarios de auditoría.

Si el equipo local decide que no puede aceptar/continuar con el compromiso para la auditoría local estatutaria para su localidad, ellos le informan al equipo primario inmediatamente.

3.1.3 Análisis y entendimiento del Negocio

- Comprender el Negocio

Nuestra comprensión de la entidad y el(los) entorno(s) en el(los) cual(es) opera nos permite identificar riesgos de negocios (incluyendo riesgos significativos) que pudieran resultar en una aseveración equívoca material de los estados financieros. Consideramos estos riesgos al hacer nuestra evaluación de riesgo combinado y al desarrollar nuestra estrategia de auditoría.

Los riesgos de negocios resultan de condiciones, eventos, circunstancias, acciones o faltas de acción significativas que pudieran afectar adversamente la habilidad de la entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias o a través del establecimiento de objetivos y estrategias inapropiadas.

La comprensión del negocio incluye los siguientes elementos:

- Obtenemos una comprensión de la naturaleza de la entidad, sus propietarios, los tipos de inversiones que está haciendo actualmente y/o planea hacer en el futuro, los productos y servicios que ofrece, y también obtenemos una comprensión de la manera en que el negocio, incluyendo su entorno de IT, está estructurado. Como parte de esto, obtenemos una comprensión de cómo la gerencia selecciona y aplica las políticas contables clave para temas emergentes o para contabilizar transacciones complejas o poco usuales originadas por la naturaleza del negocio o los tipos de productos y servicios que ofrece.
- Obtenemos una comprensión de las fuerzas clave del mercado y otros factores clave del entorno de la entidad
- Obtenemos una comprensión de los objetivos y estrategias empleados por el negocio, y los factores críticos de éxito identificados por la entidad
- Comprendemos cómo la gerencia mide y revisa el desempeño financiero del negocio y cómo la gerencia responde a estas medidas de desempeño.

El obtener una comprensión de la entidad y su entorno es un proceso continuo y dinámico de reunir, actualizar y analizar información durante toda la auditoría. Esta comprensión nos ayuda a determinar las cuentas, revelaciones y clases de transacciones significativas.

Al ir obteniendo la comprensión del negocio, identificamos y evaluamos los riesgos de aseveraciones equívocas materiales. Como parte de esta evaluación de riesgo determinamos cuáles de los riesgos identificados son riesgos significativos.

Riesgo significativo: Riesgos que resultan de condiciones, eventos, circunstancias o acciones

significativas que pueden afectar adversamente los estados financieros de la entidad sin la consideración de controles internos relacionados. Los riesgos significativos son definidos como aquellos riesgos inherentes con una probabilidad más alta de ocurrencia y una magnitud más alta del efecto si ocurrieran.

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos ejecutados para comprender el negocio dependen de las circunstancias del compromiso, tales como el tamaño y complejidad de la entidad y nuestra experiencia con la misma.

- Ejecutar Análisis General de Información Financiera y No Financiera

Ejecutamos un análisis general de información financiera y no financiera, complementado con indagaciones a la gerencia operacional y financiera.

Los procedimientos analíticos generales bien dirigidos nos permiten identificar áreas de alto riesgo que pueden requerir más énfasis en la auditoría, y áreas de bajo riesgo en las que podemos minimizar nuestros esfuerzos.

Los procedimientos analíticos generales están diseñados para destacar cambios importantes esperados/inesperados, o la ausencia de cambios esperados, en importes clave de los estados financieros, indicadores de desempeño, tendencias de rendimiento o relaciones financieras.

También se considera la adopción de o cambios en las políticas contables cuando determinamos o desarrollamos nuestras expectativas para evaluar fluctuaciones. También consideramos la aplicación de políticas contables para transacciones poco usuales o significativas o áreas emergentes que carecen de una guía autorizada.

Responsabilidades del Equipo Primario:

Obtiene una comprensión suficiente de la estructura del Grupo y las operaciones en cada localidad para identificar posibles riesgos de negocios que puedan tener un efecto material sobre los estados financieros consolidados o, si es aplicable, sobre el sistema de control interno sobre reporte de información financiera. El Grupo abarca todas las localidades incluidas en los estados financieros consolidados. Al obtener esta comprensión, el equipo complementa su propio conocimiento con la información recibida del equipo local.

Con respecto a la comprensión del negocio:

Documentamos nuestra comprensión de la entidad y su entorno, incluyendo:

- Nuestra comprensión de la industria, las regulaciones, y otros factores externos relevantes, incluyendo la estructura aplicable del reporte de información financiera,
- La naturaleza y composición de la entidad, incluyendo la selección y aplicación por parte de la gerencia de las políticas contables, los objetivos y estrategias, los indicadores clave de desempeño y otras áreas de énfasis de desempeño de la gerencia.
- Los riesgos de negocios y de estados financieros relacionados que pueden resultar en una aseveración equívoca material de los estados financieros.
- Para compañías listadas, documentamos las expectativas de los analistas para la entidad.

Documentamos riesgos significativos y nuestro plan para tratarlos.

- Con respecto a nuestro análisis general de la información financiera y no-financiera:
- Documentamos nuestro análisis general de la información financiera y no-financiera.

Se requiere que completemos la plantilla Analíticas de Planeación – Resumen de Observaciones y que la anexemos como un suplemento al ASM. Esta plantilla resume los resultados de nuestros procedimientos analíticos, ejecutados durante la planeación, sobre la información clave financiera y no financiera.

3.1.4 Evaluación del entorno de IT (Tecnología de Información)

- Comprender la Complejidad del Entorno de IT y Determinar la Participación del Profesional de IT

Obtenemos una comprensión del grado en el que la entidad usa la tecnología de información (IT) dentro del negocio y la complejidad del entorno de IT de la entidad. Esta comprensión nos ayudará a determinar la necesidad de involucrar a un profesional de IT en el equipo del compromiso.

Al determinar y documentar el alcance de la participación del profesional de IT, consideramos la complejidad general de IT, específicamente cómo IT afecta nuestra estrategia de auditoría, y el conocimiento de IT que tienen aquellas personas ya asignadas al equipo de auditoría. El alcance y la naturaleza de los riesgos relacionados con IT varían según la naturaleza y complejidad del uso de IT de la entidad. En entornos de IT más complejos, personal de TSRS generalmente asumen la función del Profesional de IT en el equipo del compromiso. El Profesional de IT desarrolla una comprensión del entorno de IT y ayuda a obtener una comprensión inicial de los riesgos de negocios y de estados financieros relacionados con IT. Esto permite al equipo del compromiso determinar si se ha asignado al equipo personal con las habilidades apropiadas.

3.1.5 Comprensión del Control Interno a nivel Entidad

- Comprender el Control Interno a Nivel de Entidad

Ejecutamos procedimientos que nos permitan obtener una comprensión de cada uno de los cinco componentes del control interno—el entorno de control, evaluación de riesgo, actividades de control, información y comunicación y monitoreo—a nivel de entidad. Nuestra comprensión del control interno a nivel de entidad forma los cimientos para la ejecución de varios objetivos que, en conjunto, nos proveen una comprensión detallada de los controles del cliente y nos ayudan a diseñar nuestros procedimientos de auditoría.

Deficiencia de Control: Cuando el diseño u operación de un control no permite a la gerencia o a los empleados, en el curso normal del desempeño de sus funciones asignadas, prevenir o detectar oportunamente aseveraciones equívocas.

- Existe una deficiencia en diseño cuando: (a) falta un control necesario para lograr el objetivo de control o (b) un control existente no está diseñado apropiadamente de manera que, aún si el control funciona según fue diseñado, el objetivo de control no siempre se logra.
- Existe una deficiencia en operación cuando un control diseñado apropiadamente no funciona según fue diseñado, o cuando la persona que ejecuta el control no posee la autoridad o las calificaciones necesarias para ejecutar el control eficazmente.

Deficiencia Significativa: una deficiencia de control o una combinación de deficiencias de control, que afectan en forma adversa la capacidad de la compañía para iniciar, autorizar, registrar, procesar o reportar datos financieros externos confiables de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, de manera que existe una probabilidad más que remota de que una aseveración equívoca que es más que inconsecuente de los estados financieros anuales o interinos de la compañía no sea prevenida o detectada.

Debilidad Material: Una deficiencia significativa, o una combinación de deficiencias significativas, que resulta en una probabilidad más que remota de que una aseveración equívoca material de los estados financieros anuales o interinos no sea prevenida o detectada.

Nuestra evaluación nos ayuda a establecer el nivel apropiado de escepticismo profesional, comprender los riesgos de negocio y de estados financieros de la entidad, hacer nuestras evaluaciones de riesgo combinado, inherente y de control, y a determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestros procedimientos de auditoría.

Obtener una suficiente comprensión del control interno a nivel de entidad incluye evaluar el diseño de los controles a nivel de entidad importantes para la auditoría, y determinar si esos controles han sido implantados. Los controles a nivel de entidad importantes para la auditoría incluyen aquellos controles a nivel de entidad que respaldan controles a nivel de transacción en la prevención o detección eficaz de aseveraciones equívocas materiales.

Evaluar el diseño de controles a nivel de entidad involucra considerar si los controles respaldan eficazmente los controles a nivel de transacción. La implantación de un control significa que el control existe y ha sido puesto en operación.

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que decidimos ejecutar para obtener una comprensión del control interno a nivel de entidad variarán dependiendo del tamaño y complejidad de la entidad, la experiencia previa con la entidad y la naturaleza de los controles de la entidad. Obtenemos una comprensión de cada uno de los cinco componentes de control interno a nivel de entidad. Estos cinco componentes son:

- Entorno de Control
- Evaluación de Riesgo
- Información y Comunicación
- Actividades de Control
- Monitoreo

Al obtener nuestra comprensión de los controles que son relevantes para planear la auditoría, tenemos presente que un control diseñado de manera impropia es una deficiencia de control que podría representar una deficiencia significativa o una debilidad material en el sistema de control interno de la entidad. Informamos tales deficiencias al comité de auditoría.

- Evaluar la Eficacia (Ineficacia) del Control Interno del Cliente a Nivel de Entidad

Hacemos una evaluación general del control interno de la entidad a nivel de entidad. Controles internos eficaces a nivel de entidad nos proveen una base para esperar que los controles que evaluamos y probamos en una fecha interina continuaran funcionando apropiadamente durante todo el período bajo auditoría.

Nuestra evaluación se basa en consideraciones que son relevantes al control interno a nivel de entidad. Muchas de estas consideraciones son las mismas que aquéllas que consideramos al identificar el riesgo de aseveración equívoca material proveniente de fraude. De esta forma, consideramos que la información obtenida durante nuestros procedimientos ejecutados al Identificar Riesgos de Fraude y Determinar Respuestas) podría tener un efecto significativo en nuestra evaluación general del control interno a nivel de entidad.

A través de la auditoría, estamos alertas de información o condiciones que podrían conducirnos a reconsiderar nuestra evaluación preliminar del control interno a nivel de entidad.

- Controles a Nivel de Entidad en una Auditoría Integrada

Además de comprender y evaluar el diseño de los controles a nivel de entidad importantes para la auditoría en relación con cada uno de los cinco componentes del control interno, y determinar que los controles han sido implantados, se requiere que probemos la eficacia operacional del entorno de control y los controles del programa anti-fraude. También probamos la eficacia operacional de otros controles a nivel de entidad que funcionan como controles a nivel de transacción, cuando identificamos tales controles que tratan lo que puede fallar a nivel de transacción.

Evaluamos la eficacia de la supervisión del comité de auditoría como parte de nuestra comprensión y evaluación del entorno de controles sobre reportes de información financiera.

- a) Documentamos nuestra comprensión y los procedimientos ejecutamos para obtener nuestra comprensión de cada uno de los cinco componentes del control interno a nivel de entidad.
- b) Documentamos de dónde obtuvimos la información junto con nuestra determinación de si los controles a nivel de entidad han sido diseñados e implantados eficazmente.
- c) Documentamos nuestra evaluación general del control interno a nivel de entidad, incluyendo los hallazgos significativos que nos llevaron a nuestra evaluación. También describimos la base para nuestra conclusión, si no es obvia.
- d) El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su revisión y aprobación de la evaluación del control interno a nivel de entidad.
- e) Documentamos los resultados de cualquier consulta con el Area PPD relacionada con una evaluación ineficaz del control interno a nivel de entidad para un cliente.
- f) Documentamos los controles a nivel de entidad en relación con el entorno de control y los controles y programas anti-fraude que hemos seleccionado para prueba en cuanto a eficacia operacional.
- g) Documentamos nuestra evaluación de la supervisión del comité de auditoría.

3.1.6 Identificar Riesgos de Fraude y determinar Respuestas

- Obtener Información para Identificar Riesgos de Fraude

Es nuestra responsabilidad planear y ejecutar la auditoría para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de aseveraciones equívocas materiales provenientes de fraude o error. Por lo tanto, identificamos los riesgos que puedan resultar en una aseveración equívoca material proveniente de fraude. Cuando identificamos riesgos de fraude, consideramos información que obtuvimos en Comprender el Negocio, Evaluar el Control Interno a Nivel de Entidad , y la Discusión del Equipo del Compromiso.

Escepticismo Profesional.- Mantenemos una actitud de escepticismo profesional en todos los aspectos de la auditoría. Mantener una actitud de escepticismo profesional incluye una mente inquisitiva constante y una evaluación crítica de la evidencia de auditoría.

Enfocamos cada compromiso con una mente inquisitiva constante que acepta la posibilidad de que pueda ocurrir una aseveración equívoca material proveniente de fraude. Reconocemos que el fraude puede ocurrir en cualquier entidad en cualquier momento y que puede ser perpetrado por cualquiera.

Obtenemos información para identificar los riesgos de fraude de varias fuentes, incluyendo la comprensión que obtenemos del Negocio. Las distintas fuentes de información incluyen:

- a) Hacer indagaciones con la gerencia, el comité de auditoría (o aquéllos a cargo del gobierno corporativo, auditoría interna y otros dentro de la entidad

- b) Considerar cualquier relación inusual o inesperada que ha sido identificada al ejecutar los procedimientos analíticos de planeación
- c) Revisiones de estados financieros interinos
- d) Procedimientos relacionados con aceptación/continuidad de clientes
- e) Considerar otra información que puede ser útil para identificar los riesgos de fraude
- f) La Discusión del Equipo del Compromiso

- Identificar Riesgos de Fraude

Usamos la información en Obtener Información para Identificar Riesgos de Fraude durante la Discusión del Equipo del Compromiso para identificar riesgos de fraude. Mucha de esta misma información es usada en nuestra determinación de la eficacia del control interno a nivel de entidad.

Existe la suposición de que nosotros identificaremos generalmente uno o más riesgos de fraude relacionados con el reconocimiento de ingresos, puesto que las aseveraciones equívocas materiales provenientes de reporte de información financiera fraudulenta con frecuencia resultan de una sobreestimación de ingresos o de una subestimación de ingresos. Si no identificamos un riesgo de fraude en relación con el reconocimiento de ingresos, documentamos la(s) razón(es) que respaldan esta conclusión.

Los riesgos de fraude identificados son siempre riesgos significativos y, por lo tanto, comprendemos y evaluamos si los programas y controles han sido diseñados y puestos en operación adecuadamente para prevenir o detectar aseveraciones equívocas.

- Determinar Respuestas a Riesgos de Fraude

Para cada riesgo de fraude identificado, determinamos una respuesta de auditoría apropiada. Nuestra respuesta será afectada por la naturaleza e importancia del riesgo de fraude.

Consideramos primero si los programas y controles de la entidad tratan o mitigan el riesgo de fraude identificado. Estos programas y controles pueden incluir controles específicos diseñados para mitigar riesgos de fraude específicos o programas más amplios diseñados para prevenir, impedir y detectar fraude.

Si una entidad ha establecido un programa que incluye pasos para prevenir, impedir, y detectar fraude, consideramos sus efectos en nuestra evaluación de riesgos de fraude, en nuestras evaluaciones de riesgo combinado, y en los procedimientos de auditoría. En casos donde dichos programas están en uso, les preguntamos a quienes supervisan los programas, además de hacer las indagaciones a los otros dentro de la entidad, si los programas han identificado casos de fraude, o factores de riesgo de fraude.

Un riesgo de fraude identificado nunca puede ser completamente mitigado por los programas y controles de una entidad. Por lo tanto, también ejecutamos algunos procedimientos sustantivos para responder al riesgo de fraude identificado además de cualesquier pruebas sobre los programas y controles. Consideramos también nuestras responsabilidades de comunicar el fraude o posible fraude a la gerencia y a quienes están a cargo del gobierno corporativo.

En algunos casos, la naturaleza y alcance de los riesgos de fraude pueden ser de tal importancia que debemos considerar si designamos al cliente para monitoreo estricto. El Equipo evalúa los riesgos de fraude y desarrolla la estrategia de auditoría para obtener seguridad razonable de que los estados financieros consolidados están libres de aseveración equívoca material, bien sea proveniente de error o de fraude y, si es aplicable, que la entidad mantuvo control interno eficaz sobre el reporte de información financiera. Al hacer esta evaluación, complementa su conocimiento con información

proveniente de los equipos locales

Documentamos los procedimientos ejecutados para obtener la información necesaria para identificar y evaluar los riesgos de fraude. Específicamente, documentamos nuestra identificación de factores de riesgo de fraude, observaciones de los resultados de los procedimientos analíticos durante la planeación que fueron considerados al evaluar los riesgos de fraude, indagaciones a la gerencia y a otros dentro de la entidad. Documentamos los riesgos de fraude identificados y las respuestas planeadas a los riesgos de fraude identificados. Si no hemos identificado un riesgo de fraude relacionado con reconocimiento inapropiado de ingresos, documentamos las razones que soportan nuestra conclusión.

Documentamos otras condiciones y relaciones analíticas que nos conducen a creer que se requieren procedimientos de auditoría adicionales u otras respuestas y cualesquier respuestas adicionales que concluyamos son apropiadas para tratar tales riesgos u otras condiciones. El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su revisión y aprobación de los riesgos de fraude identificados y las respuestas planeadas.

3.1.7 Determinar alcance y tolerancia de errores

- Materialidad de Planeación

La materialidad se define como la magnitud de una omisión o aseveración equívoca que, individualmente o en conjunto, ante las circunstancias aplicables, hace probable que el juicio de una persona razonable que confía en los estados financieros sea modificado o influido por tal omisión o aseveración equívoca.

Al desarrollar nuestra estrategia de auditoría, consideramos la materialidad a dos niveles: a nivel general, según se relaciona con los estados financieros en su conjunto materialidad de planeación (MP); y a nivel de cuenta individual error tolerable (ET).

Los importes que usamos para MP y ET juegan una función importante en nuestra estrategia de auditoría, incluyendo:

- Ayudándonos a determinar cuáles cuentas son significativas
- Desarrollando nuestras expectativas sobre la precisión deseada cuando ejecutamos procedimientos analíticos
- Determinando el alcance de nuestros procedimientos de auditoría cuando usamos muestreo representativo o establecemos límites para probar ítems clave
- Evaluando la sensibilidad de indicadores clave de desempeño a fin de otorgarles confianza para detectar aseveraciones equívocas materiales
- Ayudándonos a alcanzar nuestras conclusiones sobre el Resumen de Diferencias de Auditoría (SAD) acerca de si los estados financieros están presentados razonablemente, puesto que el ET es nuestra mejor, aunque no exacta, estimación del importe de posibles diferencias no detectadas

Nuestra determinación de la materialidad de planeación y el error tolerable no difiere en una auditoría integrada. Además de usar la materialidad para determinar el alcance de nuestras auditorías y concluir sobre la razonabilidad de los estados financieros, los juicios de materialidad en una auditoría integrada nos ayudan a determinar aquéllos controles importantes para nuestra evaluación general del control interno.

Además de determinar los importes de MP y ET, también determinamos un 'importe nominal' apropiado para incluir las diferencias de auditoría en el SAD. Nuestros juicios preliminares sobre

materialidad se cuestionan durante toda la auditoría, sobre todo cuando re-evaluamos nuestro riesgo combinado o identificamos numerosas diferencias de auditoría.

MP es nuestra estimación preliminar de materialidad hecha durante la planeación inicial. Se usa para desarrollar el alcance general de nuestros procedimientos de auditoría. Nuestra estimación de MP requiere juicio profesional y toma en cuenta consideraciones tanto cualitativas como cuantitativas. Las consideraciones cualitativas incluyen:

- La naturaleza del negocio del cliente y su industria
- Los resultados operativos
- Posición financiera

También consideramos lo que puede ser importante para los usuarios potenciales de los estados financieros. Generalmente vemos los resultados operativos como la mejor base para la MP en una entidad listada, mientras que para algunas entidades privadas puede que el patrimonio de los accionistas sea la base más relevante. Usamos Materialidad de Planeación Determinada Bajo Bases Distintas de Utilidades Antes de Impuestos 5% de las utilidades antes de impuestos provenientes de operaciones continuas como punto de partida para establecer MP.

A la conclusión de la auditoría, evaluamos si los efectos totales de las diferencias de auditoría que identificamos son materiales para la presentación razonable de los estados financieros. El importe que consideramos material al final de la auditoría puede diferir del importe que inicialmente determinamos como material puesto que normalmente no es conveniente anticipar todas las circunstancias que pueden influir finalmente en nuestro juicio sobre la materialidad. Si, al final de la auditoría, determinamos que un nivel de materialidad significativamente más bajo es apropiado en la evaluación del efecto general de las diferencias de auditoría, los procedimientos de auditoría ejecutados en la auditoría pueden ser insuficientes. Por lo tanto, como medida práctica, reconsideramos durante toda la auditoría si la MP es apropiada con el fin de ejecutar procedimientos suficientes.

- Error Tolerable

“El error tolerable (ET) es un concepto que nos permite aplicar la MP al nivel del saldo de cuentas individuales. Se establece el ET para que sea remota la probabilidad de que el total de las diferencias de auditoría detectadas y no detectadas exceda MP. Normalmente establecemos el ET al 50% de PM (bajo ciertas condiciones puede aumentarse al 75%). Tal como ejercemos juicio profesional al establecer MP, lo hacemos al establecer ET.”²

Al auditar el saldo de una cuenta, no es apropiado planear nuestras pruebas sólo para detectar errores que sumen al límite de MP. Si lo hacemos, no quedaría margen para diferencias de auditoría en otras cuentas, o para diferencias de auditoría no detectadas. Por ello, establecemos ET en un importe menor al de MP para propósitos de planeación de nuestras pruebas sobre saldos de cuentas individuales.

Nuestra auditoría está diseñada para aportar seguridad razonable de detectar aseveraciones equívocas materiales. Al aumentar el importe de MP y/o ET, aumenta el tamaño de las aseveraciones equívocas que pueden no ser detectadas. Por ello, el ET es nuestra mejor estimación, aunque no exacta, del importe de las posibles diferencias no detectadas para fines de nuestra conclusión en el Resumen de Diferencias de Auditoría sobre la razonabilidad de la presentación en los estados financieros.

² WARREN, Revé, Fess, Aplicación SOX a la Auditoría Financiera, México, THOMSON, 2007, 780 pp.

- Importe Nominal para el SAD

El importe nominal seleccionado es el importe a cuyo nivel cualquier ajuste por un monto menor, individualmente o en conjunto, sería inmaterial para los estados financieros que están siendo auditados, y que esté dentro de las expectativas del cliente. Establecemos el importe nominal, utilizando un porcentaje bajo de la MP (e.g., de 1% a 5%).

El Equipo principal determina la MP, el ET y el importe nominal del Grupo para la auditoría de los estados financieros consolidados usando las mismas consideraciones que se usan para un compromiso con un solo negocio/localidad.

Donde nuestra opinión de auditoría cubre tanto los estados financieros consolidados como los estados financieros de la compañía controladora, usamos sólo una MP y ET comunes con base en los estados financieros consolidados. Sin embargo, al diseñar nuestros procedimientos de auditoría para los estados financieros individuales de la compañía controladora, usamos el juicio para establecer los límites a usar para propósitos de prueba.

Donde se requiere que emitamos opiniones de auditoría separadas sobre los estados financieros consolidados y los estados financieros de la compañía controladora, establecemos la MP, el ET y el importe nominal separadamente para las auditorías de los estados financieros consolidados del Grupo y para los estados financieros de la compañía controladora.

El equipo primario especifica el importe nominal usado para acumular diferencias de auditoría en el SAD de la localidad para propósitos de reportes del Grupo. Este importe es típicamente el mismo para todas las localidades en el Grupo, incluyendo la oficina principal.

“Para localidades donde también existe el requerimiento de auditoría estatutaria, el Local Team determina la MP, el ET y el importe nominal para propósitos del reporte estatutario local. En tales casos, puede ser necesario ejecutar más trabajo que el requerido para propósitos de la Auditoría del Grupo. Puesto que el equipo local utiliza también tiene una responsabilidad por el reporte del Grupo, el ET determinado por el Local Team no puede exceder la porción del ET del Grupo asignada por el equipo para propósitos de la Auditoría del Grupo.

Documentamos los importes establecidos para MP, ET e importe nominal para el SAD. Cuando establecemos MP en una base distinta a la utilidad antes de impuestos, documentamos la base y nuestras razones para hacerlo. Cuando establecemos ET al 75% de PM, documentamos nuestras razones para hacerlo. Documentamos nuestras razones para aumentar MP por encima del nivel más bajo del rango sugerido, cuando sea aplicable, sin considerar la base seleccionada para establecer PM.”³

- Cuentas y Revelaciones Significativas

Planear una auditoría eficaz y eficiente requiere una evaluación certera de la probabilidad de que hayan ocurrido aseveraciones equívocas materiales en la información sujeta a auditoría. Ello requiere que identifiquemos las cuentas y revelaciones significativas

Las cuentas pueden ser ya sea significativas, insignificantes (generalmente la cuentas con saldos menores al ET, a menos que las características de riesgo inherente nos lleven a concluir en otra forma) o no significativas (cuentas mayores al ET pero que se consideran no significativas porque creemos que el riesgo inherente es tan bajo). En las Américas, cualesquier cuentas con saldos mayores al ET se consideran cuentas significativas.

³ WARREN, Revé, Fess, Aplicación SOX a la Auditoría Financiera, México, THOMSON, 2007, 780 pp.

Una cuenta o revelación es significativa si puede contener una aseveración equívoca basada en su importancia cuantitativa y/o relación con riesgos de negocios y de estados financieros identificados. Las fuentes de errores de importancia para la auditoría incluyen los siguientes:

- Aquéllas cuentas y revelaciones que individual o colectivamente pudieran tener un efecto importante sobre los estados financieros que están siendo auditados
- Otros asuntos que, aún cuando no sean materiales por su tamaño, pudieran resultar en aseveración equívoca material debido a consideraciones cualitativas de materialidad

La determinación de cuentas y revelaciones significativas comienza al nivel del rubro de los estados financieros o a nivel de revelación. Consideramos separar aún más los componentes de una cuenta o revelación en el grado en que los componentes estén sujetos a riesgos diferentes.

Estos riesgos diferentes con frecuencia son el resultado de diferentes clases de transacciones dentro de procesos de negocios o de soporte que influyen en el saldo de la cuenta o resultan en revelación separada en los estados financieros.

Desde un punto de vista cuantitativo, comenzamos nuestra identificación de cuentas significativas usando el ET. Generalmente, consideramos todas las revelaciones como significativas.

Al hacer nuestra determinación de si una cuenta o una revelación es o no significativa, también consideramos los factores de riesgo inherente relevantes identificados hasta ahora en nuestra auditoría y cómo estos riesgos inherentes influyen en las diferentes cuentas y revelaciones en los estados financieros.

La identificación de un riesgo significativo vinculado a una cuenta o aseveración es un indicador de que la cuenta o la revelación es significativa.

En limitadas circunstancias, podemos agrupar cuentas de una naturaleza y perfil de riesgo similares como si el grupo fuera una 'cuenta significativa'. Las referencias a cuentas significativas a través de GAM también se relacionan con tales grupos de cuentas. En una auditoría integrada, si se determina que una cuenta es significativa, esta es significativa tanto para la auditoría de los estados financieros como para la auditoría del control interno sobre reporte de información financiera.

Comprendemos las razones por las cuales nuestra determinación de cuentas y revelaciones significativas difiere de la determinación de cuentas y revelaciones significativas de la gerencia.

- Aseveraciones Relevantes

Después de identificar las cuentas y revelaciones significativas, determinamos cuáles aseveraciones de los estados financieros son relevantes (i.e., aquellas aseveraciones relacionadas con la cuenta significativa y las revelaciones que pudieran resultar en una aseveración equívoca material).

Dependiendo de las circunstancias, no todas las aseveraciones pueden ser relevantes.

- Actualizar la Determinación de Cuentas y Revelaciones Significativas y Aseveraciones Relevantes

A través de la auditoría, cuestionamos continuamente nuestra determinación de cuentas y revelaciones significativas y aseveraciones relevantes, para que respondamos a cambios en las circunstancias de la entidad. Debemos estar alerta a indicios como:

- Que una cuenta o revelación que habíamos considerado como insignificante o no significativa realmente es significativa. En la práctica de las Américas no designamos cuentas o revelaciones como no significativas. Las cuentas y revelaciones son significativas o insignificantes
- Que una cuenta o revelación que habíamos considerado como significativa sea realmente insignificante o no significativa. En la práctica de las Américas no designamos cuentas o revelaciones como no significativas. Las cuentas y revelaciones son significativas o insignificantes
- Que una aseveración que no hayamos considerado ser relevante, realmente es relevante o viceversa

El ejecutivo a cargo de la auditoría participa en todas las situaciones donde cambiamos nuestra designación de una cuenta de significativa a no significativa o insignificante, o viceversa, y en cualesquier cambios en nuestra evaluación de riesgo combinado y/o estrategia de auditoría.

El equipo inicialmente identifica las cuentas y revelaciones significativas dentro de los estados financieros consolidados con referencia al ET del Grupo, los riesgos inherentes asociados con cuentas y revelaciones consolidadas, y el grado general de cambio que ocurre en el negocio del cliente. Las cuentas y revelaciones consolidadas son un conjunto de cuentas individuales en las distintas localidades del Grupo.

Por consiguiente, para tratar las consideraciones cualitativas en la identificación de las cuentas y revelaciones significativas consolidadas, el equipo analiza la contribución de cada localidad a la cuenta consolidada y considera los factores de riesgo de negocio e inherente, los cuales pueden ser diferentes dentro de las localidades.

Documentamos nuestra determinación de cuentas y revelaciones significativas, y aseveraciones relevantes. Documentamos nuestras razones para considerar como no significativas cuentas con saldo mayor al ET. En la práctica de las Américas no designamos cuentas o revelaciones como no significativas. Las cuentas y revelaciones son significativas o insignificantes El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su revisión y aprobación en las cuentas y revelaciones significativas y aseveraciones relevantes.

Documentamos las razones de por qué nuestra determinación de cuentas y revelaciones significativas difiere de la determinación de cuentas y revelaciones significativas de la gerencia

3.1.8 Proceso de Evaluación de la Gerencia. Uso del trabajo de otros

- Comprender el Proceso de Evaluación de la Gerencia

Comprendemos y evaluamos el proceso de la gerencia para evaluar la eficacia del control interno sobre reporte de información financiera de la entidad. Esta evaluación nos permite concluir si la gerencia ha cumplido con sus responsabilidades de conducir la evaluación de acuerdo con las reglas de la SEC. Un proceso inadecuado o documentación inadecuada por parte de la gerencia es una deficiencia y podría resultar en una deficiencia significativa, una debilidad material o una limitación en el alcance de nuestro compromiso.

Esta comprensión no está diseñada para proveer un análisis detallado del proceso de evaluación de la gerencia, sino más bien para ayudarnos a comprender cómo la gerencia enfoca y organiza su evaluación. Comprendiendo el enfoque de la gerencia para desarrollar una evaluación integral de la eficacia del control interno sobre reportes de información financiera, podremos planear mejor nuestra estrategia de auditoría para reportar sobre los controles internos en una auditoría integrada y atestiguar sobre la evaluación de la del control interno sobre reporte de información financiera.

Documentamos nuestra comprensión del proceso de la gerencia para evaluar la eficacia del control interno sobre reporte de información financiera de la compañía en la plantilla. Podemos determinar necesario complementar nuestra documentación con copias del plan general del proyecto y la estrategia de pruebas de la gerencia.

- Evaluar el Uso del Trabajo de Otros y Evidencia Principal

Consideramos los resultados de los procedimientos ejecutados por la gerencia como una base para su aseveración. Nuestra comprensión y consideración de los resultados de las pruebas de la gerencia y otros afectarán la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestras pruebas sobre controles.

Si planeamos usar el trabajo ejecutado por auditoría interna u otros para alterar la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestras pruebas sobre controles, debemos:

- Evaluar la capacidad y objetividad de las personas que ejecutaron el trabajo
- Evaluar la naturaleza de los controles sujetos al trabajo de otros
- Probar parte del trabajo ejecutado por otros para evaluar la calidad y eficacia de su trabajo

En general, nuestros propios procedimientos independientes deben aportar la evidencia principal para nuestra opinión sobre la eficacia del control interno sobre reportes de información financiera.

Para áreas donde planeamos usar el trabajo de otros pero no planeamos probar de nuevo ni ejecutar pruebas independientes, retenemos evidencia que describa el alcance del trabajo ejecutado y las conclusiones alcanzadas. Esto puede hacerse en un memo o un informe suficientemente detallado o reteniendo todos o algunos de los papeles de trabajo de auditoría preparados por otros.

Una vez que hayamos determinado el alcance de las localidades para probar controles a nivel de transacción, es apropiado considerar una estrategia para usar el trabajo de otros, en parte o en su totalidad, en algunas de estas localidades a fin de ejecutar nuestra estrategia de prueba. En otras palabras, no es necesario que probemos los controles en todas las localidades que son significativas con base en su tamaño o riesgo. Podemos usar el trabajo de otros en algunas de esas localidades, siempre y cuando, podamos satisfacer sobre una base consolidada los requerimientos de evidencia principal.

Hay que documentar el alcance al cual planeamos usar el trabajo de otros y los procedimientos que ejecutamos para evaluar la calidad y eficacia del trabajo.

3.2 Planteamiento de la Estrategia de Auditoría y Evaluación de Riesgos como parte del servicio.

3.2.1 Planeación del trabajo de auditoria

- Evento de Planeación del Equipo

El Evento de Planeación del Equipo (TPE) es una sesión de trabajo requerida que cubre muchos aspectos de la planeación de la auditoría. Mientras que las actividades de planeación ocurren durante un período de tiempo y se requieren actualizaciones a nuestro plan inicial al ejecutar otras actividades de auditoría, especialmente al finalizar nuestras evaluaciones de riesgo, enfocamos nuestra planeación de la auditoría alrededor de un TPE requerido.

El ejecutivo a cargo de la auditoría es responsable de determinar cuáles equipos locales participan en el Group TPE, tomando en cuenta la agenda planeada para el evento y la importancia relativa de los esfuerzos del equipo sobre la estrategia general de auditoría. Adicionalmente, el ejecutivo a cargo de

la auditoría puede considerar participar en los TPE de los equipos locales, si tienen lugar separadamente del Group TPE.

También considera cómo la información que resulta del TPE es comunicada a los equipos locales, donde sea apropiado, tomando en consideración cómo esta información puede afectar los requerimientos de desempeño del equipo local.

Documentamos la discusión que ocurrió entre el personal del compromiso durante el TPE. Esta documentación incluye cómo y cuándo tuvo lugar el TPE, los miembros del equipo del compromiso, quién participó en la discusión, la información discutida, y las decisiones significativas alcanzadas.

- Identificar Clases Significativas de Transacciones

Definición: Clase de Transacción: Datos, información, o detalle de cuenta de naturaleza común dentro de los procesos financieros u otros procesos de un negocio.

Una transacción generalmente se considera de una clase separada si su efecto contable es significativamente diferente de otras transacciones (e.g., venta de contado versus venta a crédito), o si su procesamiento difiere de otras clases de transacciones en cualquier aspecto significativo y por lo tanto es susceptible a distintos riesgos inherentes y/o de control (venta de productos estándar versus venta de productos de orden especial).

Clase Significativa de Transacciones: Una clase de transacciones que afecta materialmente a una cuenta significativa y sus aseveraciones relevantes, bien sea directamente a través de asientos en el mayor general o indirectamente mediante la creación de derechos u obligaciones que pueden no ser reportadas en el mayor general.

Identificamos las clases significativas de transacciones y los procesos significativos que afectan las cuentas significativas identificadas y aseveraciones relevantes, y las fuentes y preparación de información que resulta en revelaciones significativas.

Las transacciones de una entidad normalmente son iniciadas, autorizadas, registradas y procesadas a través de procesos de negocio y de soporte y son reportadas por último en los estados financieros (de aquí en adelante referido como “iniciación hasta reporte”).

Nuestros objetivos de auditoría son para:

- Identificar las clases significativas de transacciones (i.e., aquéllas que afectan materialmente las cuentas y aseveraciones significativas)
- Según sea apropiado, identificar los procesos significativos (i.e., los procesos de negocios y de soporte a través de los cuales las clases significativas de transacciones fluyen desde la iniciación hasta el reporte)
- Identificar las fuentes y preparación de información que resultan en revelaciones significativas

Comprendemos las razones por las que nuestra determinación de las clases significativas de transacciones y procesos significativos difiere de la determinación de la gerencia de clases significativas de transacciones y procesos significativos.

- Identificar Aplicaciones que Soportan las Clases Significativas de Transacciones y Evidencia Electrónica de Auditoría

Identificamos las aplicaciones (y atributos relacionados) que soportan las clases significativas de transacciones desde el inicio hasta el reporte y/o las fuentes y preparación de información o aplicaciones que producen evidencia electrónica de auditoría.

Debido a que la evidencia electrónica de auditoría soporta la ejecución de procedimientos substantivos de auditoría, podría ser necesario identificar aplicaciones adicionales en un punto más avanzado de la auditoría, cuando diseñamos y ejecutamos procedimientos substantivos.

Con respecto a la identificación de clases significativas de transacciones:

Para propósitos de la Auditoría del Grupo, el equipo primario típicamente identifica las clases significativas de transacciones que afectan las cuentas consolidadas significativas y los procesos significativos, donde sea apropiado, y las fuentes y la preparación de información que resultan en revelaciones significativas. Al identificar procesos significativos, considera los procesos en las localidades que contribuyen a las cuentas y revelaciones consolidadas significativas.

Con respecto a la identificación de aplicaciones:

Para propósitos de la Auditoría del Grupo, el equipo primario y locales determinarán colectivamente cuáles aplicaciones soportan las clases significativas de transacciones desde la iniciación hasta el reporte y/o las fuentes y la preparación de información, o aplicaciones que producen evidencia electrónica de auditoría.

Documentamos nuestra determinación de las clases significativas de transacciones y las fuentes y preparación de información que resultan en revelaciones significativas.

Documentamos las aplicaciones (y atributos relacionados) que soportan las clases significativas de transacciones desde la iniciación hasta el reporte y/o las fuentes y preparación de información, o aplicaciones que producen evidencia electrónica de auditoría.

Documentamos las razones por las que nuestra determinación de clases significativas de transacciones y procesos significativos difieren de la determinación de la gerencia de clases significativas de transacciones y procesos significativos.

3.2.2 Entendimiento e identificación de controles y flujos de transacciones de la entidad

- Obtener una Comprensión del Flujo de Clases Significativas de Transacciones y Fuentes y Preparación de Información

Las clases de transacciones se pueden categorizar como rutinarias, no-rutinarias o de estimación. Las consideraciones y requerimientos para las transacciones rutinarias (que son el foco de la discusión a continuación) son igualmente aplicables para las transacciones no-rutinarias y de estimación y para las fuentes y preparación de información.

Flujos de Transacciones: Para una clase significativa de transacciones rutinarias, el 'flujo de transacciones' es la manera como las transacciones son iniciadas, autorizadas, registradas, procesadas y reportadas en el mayor general. Para clases significativas de transacciones no-rutinarias o de estimación, 'flujo de transacciones' se refiere a cómo el cliente captura, registra, procesa, y reporta eventos y condiciones que afectan tales transacciones.

Fuentes y Preparación de Información: La información usada por la gerencia y el proceso de la gerencia para crear y registrar revelaciones significativas.

Proceso Significativo: Un proceso de negocio o de soporte donde las clases significativas de transacciones son iniciadas, autorizadas, registradas, procesadas y/o reportadas en el mayor general.

Obtenemos una comprensión del flujo de transacciones dentro de los procesos significativos y las fuentes y preparación de información con suficiente detalle con el fin de:

- Identificar los tipos de errores que pudieran afectar las aseveraciones relevantes relacionadas de estados financieros con cuentas y revelaciones significativas.
- Si es apropiado, identificar controles que sean eficaces y suficientemente sensibles para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales en las aseveraciones relevantes de estados financieros relacionadas.

Nuestra comprensión del flujo de transacciones y las fuentes y preparación de información y cómo resultan en cuentas y revelaciones significativas, respectivamente, nos ayuda a diseñar un plan de auditoría que sea eficaz.

Generalmente consideramos la aseveración de presentación y revelación en este momento para aquellas revelaciones que se derivan de cuentas significativas. Consideramos la presentación y revelación (y posiblemente otras aseveraciones) para otras revelaciones en conexión con el proceso de cierre de estados financieros (FSCP).

Cubrimos los flujos de transacciones desde la iniciación hasta el reporte en el mayor general de la entidad. El reporte en el mayor general es el punto de partida para el FSCP.

En auditorías de años subsecuentes, nuestro trabajo consistirá principalmente en actualizar nuestra comprensión con respecto a cualesquier cambios durante el año, reconsiderando los tipos de errores que pudieran ocurrir y ejecutar recorridos para confirmar nuestra comprensión del flujo de transacciones y controles relacionados (donde sea apropiado).

Comprendemos y documentamos el flujo de transacciones. Esta comprensión nos ayuda a identificar aún más dónde podrían ocurrir aseveraciones equívocas materiales, y, según sea apropiado, identificar controles que puedan mitigar esas aseveraciones equívocas. Después Ejecutamos Recorridos, y Seleccionamos Controles para Probar, según sea apropiado, para hacer nuestras evaluaciones de riesgo combinado y desarrollar nuestros procedimientos de auditoría.

Donde hayamos identificado revelaciones significativas que sean derivadas de una cuenta significativa, comprendemos las fuentes y preparación de información requeridas para crear tales revelaciones. Es posible que obtengamos esta comprensión en conexión con la comprensión de los flujos de transacciones para la cuenta significativa relevante. Nuestra comprensión también cubre la información adicional relacionada con las fuentes y preparación de información identificadas.

Nuestra comprensión del flujo de transacciones y las fuentes y preparación de información se puede obtener usando ya sea una 'Perspectiva de Negocios' o una Perspectiva de Flujo de Transacciones. Al obtener nuestra comprensión del flujo de transacciones, identificamos la dependencia y complejidad de IT a través del flujo de transacciones.

Podría ser práctico considerar los errores que pudieran ocurrir y, donde sea apropiado, los controles establecidos por la gerencia, al obtener nuestra comprensión.

- Identificar Lo Que Pudiera Fallar

Lo Que Pudiera Fallar se refiere a dónde pudieran ocurrir aseveraciones equívocas materiales provenientes de error o fraude en un flujo de transacciones o la fuente y preparación de información que afecta una aseveración relevante de estados financieros. Nos enfocamos en aquellos que pudieran tener un efecto material en la(s) aseveración(es) relevante(s) de estados financieros.

Nuestra comprensión del flujo de transacciones incluye indagaciones para identificar lo que pudiera fallar. Estos son los puntos en donde se necesitan controles. Es importante que consideremos el flujo de transacciones en su totalidad, desde la iniciación hasta el reporte, incluyendo los aspectos manuales y automatizados del flujo, para identificar dónde pudieran ocurrir errores de información. Estamos particularmente alertas a identificar puntos donde pudieran ocurrir errores relacionados a la iniciación de la información y las interfases entre los procesos o unidades orgánicas.

No tratamos de identificar cada para los flujos de transacciones. Nos enfocamos en aquellos que pudieran tener un efecto material en la aseveración relevante relacionada de estados financieros. Al hacer esto, consideramos tanto la magnitud de la aseveración equívoca potencial como la probabilidad de que el riesgo o error pudiera estar presente.

Cuando identificamos un, consideramos si es un riesgo significativo, en cuyo caso comprendemos y evaluamos los controles sobre este.

- Desarrollar una Estrategia para Evaluar las Clases Significativas de Transacciones y las Fuentes y Preparación de Información

Al identificar una clase significativa de transacciones o las fuentes y preparación de información, tomamos una decisión preliminar sobre si identificaremos y evaluaremos controles. Distinguimos entre las siguientes estrategias:

- Identificar y evaluar controles (Estrategia de Controles)
- No identificamos ni evaluamos controles (Estrategia Sustantiva). No es aplicable para Auditorías Integradas

Sin importar nuestra estrategia para clases significativas de transacciones que contengan riesgos significativos, identificamos y evaluamos controles. Adicionalmente, para los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por si solos no proveen suficiente evidencia de auditoría usamos la Estrategia de Controles.

Presumimos que generalmente el enfoque más eficaz y eficiente para auditar los estados financieros de nuestros clientes será el probar y confiar en controles.

Cuando reportamos sobre el control interno, no podemos seleccionar la Estrategia Sustantiva para propósitos de eficiencia. Cuando hay controles eficaces presentes, identificamos y probamos esos controles para todas las clases significativas de transacciones que influyen en cuentas y revelaciones significativas.

- Identificar y Comprender los Controles, Donde Sea Apropiado

En conexión con la identificación de lo que puede fallar, identificamos y comprendemos los controles que están diseñados para prevenir o detectar y corregir errores que pudieran ocurrir.

En una auditoría integrada, identificamos y probamos controles (diseño y eficacia operacional) para todas las clases significativas de transacciones que influyen en cuentas y revelaciones significativas. Aunque en una auditoría integrada identificamos y probamos los controles a nivel de entidad, también debemos identificar y probar los controles a nivel de clase de transacciones o proceso.

Nuestras metas al identificar y comprender los controles son:

- Identificar controles eficaces que proveen seguridad razonable de que los errores relacionados con cada una de las aseveraciones relevantes de estados financieros son prevenidos o que cualesquier errores que pudieran ocurrir durante el procesamiento son detectados y corregidos oportunamente
- Identificar controles eficaces que proveen seguridad razonable de que los riesgos significativos que están enlazados a aseveraciones relevantes de estados financieros para las cuentas significativas relacionadas sean prevenidos o que cualesquier errores que pudieran ocurrir relacionados con los riesgos significativos son detectados
- Identificar controles eficaces que aporten seguridad razonable de que los riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proveen suficiente evidencia apropiada de auditoría para las cuentas significativas relacionadas son prevenidos, o que cualesquier errores que pudieran ocurrir en relación con estos riesgos son detectados
- Identificar los controles que pueden ser probados de la manera más eficaz
- Determinar si faltan cualesquier controles que sean necesarios
- Determinar la dependencia de los controles sobre IT

Los controles pueden incluir cualquier procedimiento que la entidad use o le otorgue confianza para prevenir que ocurran errores durante el procesamiento de la transacción (controles preventivos) o para detectar y corregir errores que pudieran haber ocurrido en transacciones procesadas oportunamente (controles de detección).

Cuando creemos que los controles relacionados al flujo de una clase significativa de transacciones son ineficaces, comunicamos esto a la gerencia, junto con nuestra sugerencia para fortalecer los controles relacionados.

Procesos significativos y las clases significativas de transacciones dentro de esos procesos, así como las fuentes y preparación de información que resultan en revelaciones significativas, pueden existir en la oficina principal, en localidades específicas, o en todo el Grupo.

El Equipo Local sigue el enfoque comunicado por el equipo primario. Sin embargo, el Local Team usa el juicio profesional para determinar si el enfoque diseñado es apropiado para su localidad. Cualesquier diferencias entre el enfoque considerado apropiado por el equipo local y el enfoque comunicado por el equipo primario se discuten para establecer el enfoque final y permitir la consideración del efecto de cualquier cambio sobre otras localidades.

3.2.3 Evaluación preliminar de la eficacia de los controles

- Ejecutar Recorridos

Ejecutamos recorridos para confirmar nuestra comprensión de los procesos y para confirmar que los controles que hemos identificado han sido puestos en operación. Los resultados de nuestros recorridos nos permiten evaluar si los controles sobre el flujo de transacciones son probablemente eficaces para prevenir y detectar aseveraciones equívocas materiales de los estados financieros.

Recorrido: Incluye indagación y observación del flujo de transacciones dentro de procesos significativos desde el punto en que las transacciones son iniciadas hasta el punto en el que son reportadas en el mayor general. Cuando planeamos evaluar el riesgo de control por debajo del máximo o para riesgos significativos, también recorreremos los controles que hemos identificado para determinar que han sido diseñados e implantados eficazmente.

El recorrido incluye el examen de los flujos de la documentación e información desde una perspectiva tanto manual como automatizada. Su objetivo es confirmar nuestra comprensión del flujo de las clases significativas transacciones, la exactitud de la información que hemos obtenido acerca de los controles preventivos y/o de detección relevantes sobre el flujo de transacciones, si los controles han sido diseñados eficazmente para prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales en forma oportuna, si lo los controles han sido implantados y la idoneidad de nuestra documentación.

Ejecutamos recorridos cada período para todas las clases significativas de transacciones y las fuentes y preparación de información. Al ejecutar nuestros recorridos consideramos tanto los aspectos manuales como los automatizados.

Cuando estamos usando una Estrategia de Controles o para riesgos significativos sin importar nuestra estrategia, nuestro recorrido también incluye confirmar nuestra comprensión y documentación de los controles que identificamos en Comprender los Flujos de Transacciones y Controles y determinar que los controles han sido implantados.

A menos que se note en otra forma, los requerimientos para este Objetivo son los mismos sin considerar si estamos completando un recorrido de una clase de transacción rutinaria, no-rutinaria o de estimación, o un recorrido de las fuentes y preparación de información que resultan en revelaciones significativas ya sea individualmente para revelaciones significativas que vienen de un proceso único, o en conexión con nuestros procedimientos relacionados con el proceso de cierre de estados financieros.

Recorreremos el flujo para cada clase significativa de transacciones que se ha identificado previamente seleccionando una transacción y recorriéndola completamente desde la iniciación hasta el reporte. Seleccionamos transacciones adicionales si una no es suficiente para confirmar nuestra comprensión.

Cuando nuestros recorridos hacen resaltar excepciones a nuestra comprensión y documentación del flujo de transacciones y controles, revisamos nuestra documentación según sea necesario.

En una auditoría integrada, nosotros mismos ejecutamos procedimientos de recorrido cada año para cada clase significativa de transacciones y los controles relacionados. En otras palabras, no podemos usar el trabajo de otros para ejecutar los recorridos. Para flujos de transacciones más complejas, un recorrido es típicamente ejecutado por profesionales expertos con suficiente conocimiento del cliente y su negocio. Profesionales menos expertos pueden ejecutar un recorrido para flujos de transacciones no complejas, suponiendo que serán bien supervisados.

- Evaluar en Forma Preliminar la Eficacia de los Controles

Para hacer nuestras evaluaciones de riesgo de control, primero evaluamos preliminarmente la eficacia de cada control identificado. Los resultados e información obtenidos de nuestros recorridos nos proporcionan la evidencia para concluir, para cada aseveración relevante donde planeamos evaluar el riesgo de control por debajo del máximo, si los controles identificados en Comprender los Flujos de Transacciones, lo que puede fallar y Controles son o no eficaces en prevenir o detectar y corregir aseveraciones equívocas materiales.

Para cada control identificado, ya sea de aplicación, manual dependiente de IT, o manual, nuestras opciones son:

- a) Concluir que un control identificado es eficaz: Si confirmamos durante nuestro recorrido que el control ha sido diseñado eficazmente para mitigar lo que pudiera fallar identificados, y que ha sido implantado, entonces evaluamos preliminarmente el control como eficaz.
- b) Concluir que un control identificado no es eficaz: Si encontramos durante nuestro recorrido que los controles no han sido implantados como nosotros lo entendíamos y/o el diseño no mitiga lo que puede fallar identificados, entonces evaluamos preliminarmente el control como ineficaz.

Nuestra evaluación de la eficacia de los controles de aplicación, manuales dependientes de IT y manuales se basa en las siguientes consideraciones:

- La eficacia del control interno a nivel de entidad
- Evaluaciones relacionadas a controles generales de IT
- El diseño del control en sí mismo
- La sensibilidad del control
- Las políticas y procedimientos del cliente respecto a autorización, salvaguarda de activos, responsabilidad por los activos y segregación de funciones incompatibles.

Si nuestros procedimientos de recorrido no confirman nuestra evaluación preliminar de controles, re-evaluamos nuestra decisión sobre la estrategia. En una auditoría integrada, al evaluar preliminarmente la eficacia de los controles relevantes, consideramos los resultados de la evaluación de la gerencia.

La evaluación de la gerencia ayuda a formar la base para nuestra evaluación preliminar de los controles relevantes porque se requiere que la gerencia evalúe la eficacia de diseño y operacional de los controles y la probabilidad de que la falla en un control pueda resultar en una aseveración equívoca en los estados financieros.

Cuando se le ha asignado a un Local Team que complete la comprensión del flujo de una clase significativa de transacciones, debido a que la entidad usa procesos, tecnología y controles comunes, ese equipo completa los recorridos siguiendo la guía para compromisos de una entidad individual, y los comunica a otros equipos según sea requerido.

Cuando se involucra un Centro de Servicios Compartido, se completan recorridos para las partes apropiadas del flujo de transacciones por el(los) equipo(s) y se comparten confirmación y comunicación según sea requerido. No se requiere usar la misma transacción para el recorrido en cada localidad, pero se debe ejercer cuidado para determinar que no haya brechas en el recorrido entre el SSC y las otras localidades.

- La(s) transacción(es) seleccionada(s) para nuestro recorrido
 - Los procedimientos que ejecutamos para confirmar nuestra comprensión del diseño del proceso y controles relacionados
 - Si los controles han sido diseñados e implantados eficazmente
 - Los resultados de nuestros recorridos
 - Que hemos tratado ciertas consideraciones
 - Nuestras conclusiones.
- Comprender y Recorrer los Sub-Procesos, ¿Qué puede fallar? e Identificar y Comprender los Controles, Donde Sea Apropiado, para el FSCP

El proceso de cierre de estados financieros (FSCP) transforma las transacciones reflejadas en los registros contables del cliente en los estados financieros y revelaciones relacionadas, y, generalmente, representa un proceso completamente separado de otras actividades contables. De esta manera, para todas las auditorías, comprendemos y evaluamos el diseño y la operación del FSCP y, según sea aplicable, los controles relacionados usados por el cliente para preparar sus estados financieros.

Usamos esta comprensión para desarrollar nuestra estrategia para probar la compilación del balance de comprobación y los estados financieros.

El Proceso de Cierre de Estados Financieros (FSCP): El proceso donde los resultados de varias transacciones son resumidos, revisados, consolidados, editados y preparados en una variedad de reportes financieros reglamentarios y gerenciales.

El FSCP incluye los sub-procesos de:

- Preparar el balance de comprobación y cualesquier consolidaciones necesarias
- Acumular, preparar o revisar, y registrar los asientos de diario
- Preparar un borrador de los estados financieros y revelaciones relacionadas

Comprendemos los procedimientos automatizados y manuales que la entidad usa para preparar sus estados financieros anuales y trimestrales y las revelaciones relacionadas, y cómo pueden ocurrir las aseveraciones equívocas. Tales procedimientos incluyen:

- Los procedimientos usados para trasladar totales de transacciones al mayor general
- Los procedimientos usados para iniciar, autorizar, registrar y procesar asientos de diario en el mayor general
- Otros procedimientos usados para registrar ajustes recurrentes y no recurrentes en los estados financieros

Al diseñar nuestro enfoque de auditoría, es importante la comprensión de los flujos de transacciones y las fuentes y preparación de información que resultan en revelaciones significativas, y cómo se interrelacionan con el FSCP. Al determinar el grado de detalle en el que comprendemos aún más el FSCP, consideramos nuestra comprensión de los flujos de transacciones, nuestra experiencia con el cliente y nuestro conocimiento del mismo provenientes de auditorías anteriores, los resultados de nuestros procedimientos de auditoría anteriores, y el número de diferencias de auditoría en auditorías anteriores.

Los requerimientos de comprender, documentar y hacer el recorrido de los sub-procesos, lo que puede fallar y los controles (donde sea apropiado) del FSCP, son, en muchos aspectos, los mismos requerimientos que para los flujos de transacciones. Además, para cada auditoría, identificamos, documentamos y hacemos recorrido de los controles sobre el sub-proceso de cierre de estados financieros para acumular, preparar o revisar y registrar asientos de diario.

3.2.4 Diseño y ejecución de pruebas sobre controles a nivel entidad

- Probar Controles a Nivel de Entidad

Ejecutamos pruebas sobre controles tanto a nivel de entidad como a nivel de transacción. Nuestras pruebas de la eficacia operacional de los controles a nivel de entidad tratan los controles en relación con el entorno de control, los programas y controles anti-fraude, y aquellos otros controles a nivel de entidad que funcionan como controles a nivel de transacción o controles generales de IT que nosotros

seleccionamos para otorgarles confianza.

La composición de los controles en relación con cada uno de los cinco componentes del control interno a nivel de entidad variará dependiendo de la manera como cada cliente ha estructurado su control interno. Por lo tanto, la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sobre controles a nivel de entidad varían de un cliente a otro.

- Evaluamos la eficacia de la supervisión del comité de auditoría sobre reportes externos de información financiera de la compañía y el control interno sobre reporte de información financiera
 - Leemos y evaluamos las políticas y procedimientos que comunican las funciones y responsabilidades de los empleados
 - Evaluamos la función de auditoría interna
 - Hacemos indagaciones específicas a personal de la gerencia en funciones clave acerca del cumplimiento con el código de conducta y las políticas y procedimientos de la compañía
 - Comprendemos y evaluamos los controles relacionados con la prevención, identificación y detección de fraude
- Probar Controles Destinados a Tratar los Riesgos de Fraude

Cuando probamos los controles a nivel de entidad se requiere que comprendamos, evaluemos y probemos el diseño y la eficacia operacional de controles destinados específicamente a tratar riesgos de fraude. Estos controles con frecuencia están en el entorno de control, pero pueden ser parte de cualquiera de los cinco componentes del control interno. Los controles relacionados con la prevención y detección de fraude pueden tener un efecto dominante sobre los riesgos de fraude.

Evaluamos todos los controles destinados específicamente a tratar riesgos de fraude que tienen por lo menos una probabilidad razonable de un efecto material sobre los estados financieros de la entidad

Para localidades que son individualmente insignificantes pero significativas en conjunto, generalmente encontramos necesario ejecutar procedimientos en algunas de las localidades individuales a fin de probar eficazmente la eficacia operacional de los controles a nivel de entidad relevante para el entorno de multilocalidades.

- Seleccionar Controles para Probar

Cuando decidimos que una Estrategia de Controles es apropiada, identificamos y comprendemos los controles y los evaluamos preliminarmente como parte de nuestros procedimientos de recorrido

El otorgar confianza a los controles nos permite ajustar la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestros procedimientos substantivos de auditoría. Seleccionamos una combinación de los controles que identificamos, comprendemos y evaluamos preliminarmente, que mitiguen lo que puede fallar para las aseveraciones relevantes de estados financieros, teniendo en mente nuestra necesidad de planear una auditoría eficaz.

Desde una perspectiva de prueba, los controles manuales preventivos pueden ser menos eficientes para probar pues necesitamos probar un mayor número de ocurrencias para satisfacernos que los controles operaron eficazmente.

Sin embargo, probar controles de aplicación, puede ser más eficiente pues solamente tendríamos que probar una muestra de uno de cada tipo de transacción aplicable para satisfacernos que los controles operaron eficazmente, siempre que podamos concluir que los ITGCs que soportan los controles de aplicación están funcionando eficazmente.

Al completar nuestra evaluación preliminar, podríamos concluir para una aseveración particular de estados financieros que mientras los controles esenciales han sido diseñados e implantados eficazmente, y parecen ser eficaces, no es posible o no es eficaz probarlos. No sería eficaz si el tiempo y esfuerzo de auditoría requerido fuera excesivamente alto, comparado con el esfuerzo de auditoría requerido para auditar sustantivamente los saldos de las cuentas relacionadas.

Considerar el Proceso de Evaluación de la Gerencia

Consideramos el proceso de la gerencia para determinar cuáles controles serán probados, y cómo obtendrá la gerencia la evidencia para soportar la eficacia operacional de esos controles.

La gerencia puede identificar más controles de los que nosotros planeamos evaluar y probar para nuestra auditoría del control interno sobre reportes de información financiera. Evaluamos y probamos solamente aquellos controles que consideramos críticos para la aseveración de la gerencia y nuestra opinión. Esto significa que evaluaremos y probaremos controles que traten suficientemente todas las aseveraciones relevantes para cada cuenta y revelación significativas, pero no necesariamente todos los controles que la gerencia ha identificado.

- Pruebas Limitadas sobre Controles versus Pruebas Completas sobre Controles

Este procedimiento no es aplicable para auditorías integradas, puesto que se requiere que ejecutemos pruebas completas sobre controles para todas las clases significativas de transacciones y los sub-procesos del FSCP cuando informamos sobre controles internos.

Cuando probamos controles, el alcance de nuestras pruebas sobre controles se basa en la cantidad de evidencia de auditoría que deseamos con respecto a la operación eficaz de estos controles. Podemos ejecutar pruebas limitadas sobre controles, o pruebas completas sobre controles. Para las pruebas sobre controles tanto limitadas como completas, probamos todos los controles a los cuales hemos planeado otorgar confianza para propósitos de reducir nuestros procedimientos sustantivos.

La decisión de ejecutar pruebas limitadas o completas sobre controles no afecta los controles que seleccionamos para probar, pero si afecta el alcance de nuestras pruebas sobre controles, la cantidad de evidencia que obtenemos, y nuestros procedimientos sustantivos de auditoría.

Nuestras pruebas sobre controles son suficientemente extensas para proveer seguridad razonable de que los controles funcionaron eficazmente durante todo el período de confianza. Cuando hemos decidido tomar una Estrategia de Controles, decidimos si ejecutaremos una prueba completa o limitada sobre controles.

No ejecutamos pruebas limitadas sobre controles en los siguientes casos:

- Clases de transacciones de estimación
- Aseveraciones afectadas por riesgos significativos
- ITGCs
- Cuando estamos reportando sobre los controles internos
- Riesgos para los cuales los procedimientos sustantivos por sí solos no proveen suficiente evidencia apropiada de auditoría

- Decidir Si Planeamos Comprender y Evaluar ITGCs

Generalmente, para los controles de aplicación se espera que el alcance de las pruebas completas y las pruebas limitadas sean similares.

Cuando planeamos otorgar confianza a controles de aplicación o controles manuales dependientes de IT (como se identifican en Seleccionar Controles para Probar) o evidencia electrónica de auditoría, identificamos, comprendemos, recorremos, probamos y evaluamos los controles generales de IT (ITGCs).

Control General de IT (ITGC): Controles que soportan el continuo funcionamiento de controles de aplicación y controles manuales dependientes de IT. Típicamente, la gerencia implanta procedimientos para:

- Determinar que todos los cambios a aplicaciones son solicitados, autorizados, probados y aprobados adecuadamente antes de ser implantados, para asegurar la calidad y funcionalidad que se pretende (cambios a programas), y
- Determinar que solamente personas y aplicaciones autorizadas tienen acceso a los datos, transacciones y archivos maestros, y únicamente para ejecutar funciones específicamente autorizadas (acceso lógico).

Categoría de ITGC: Para propósitos de evaluar los ITGCs, se han definido tres objetivos de ITGC. Los objetivos de control tratan Administración de Cambios, Acceso Lógico, y Otros ITGCs. Dentro de EY GAM, estos tres objetivos de control son referidos como Categorías de ITGCs. Cuando una Categoría de ITGC se considera relevante para nuestra estrategia de auditoría, se identifican, recorren, prueban y evalúan suficientes ITGCs para lograr el objetivo de la Categoría de ITGC.

Típicamente, cuando planeamos confiar en controles de aplicación o controles manuales dependientes de IT (como se identifican en Seleccionar Controles para Probar) o evidencia electrónica de auditoría, identificamos comprendemos, recorremos, probamos y evaluamos controles generales de IT (ITGCs).

Cuando las entidades tienen múltiples aplicaciones que soportan desde la iniciación hasta el reporte de clases significativas de transacciones, es posible que una de las aplicaciones no soporte los controles de aplicación o los controles manuales dependientes de IT, o no produzca evidencia electrónica de auditoría. En este caso, la estrategia para confiar en los ITGCs variaría según la aplicación.

Si planeamos confiar en los controles de aplicación o controles manuales dependientes de IT y elegimos no confiar en los ITGCs para las aplicaciones relacionadas, entonces ejecutamos otros procedimientos de prueba para obtener seguridad razonable de que los controles de aplicación y los controles manuales dependientes de IT afectados continúan funcionando eficazmente durante todo el período o no fueron cambiados en forma material durante el período bajo auditoría.

Si planeamos confiar en evidencia electrónica de auditoría, y elegimos no comprender ni evaluar ITGCs para las aplicaciones relacionadas, consideramos si los procedimientos sustantivos por sí solos son adecuados para determinar que los datos electrónicos subyacentes son exactos y están completos.

Si no confiamos en los ITGCs ni ejecutamos otros procedimientos como se indicó anteriormente, no confiamos en los controles de aplicación ni en los controles manuales dependientes de IT, ni a la evidencia electrónica de auditoría. Cuando ejecutamos una auditoría de controles internos sobre

reportes de información financiera, identificamos, comprendemos, recorremos, probamos y evaluamos los ITGCs relevantes.

- Identificar y Comprender los ITGCs, Cuando Sea Apropiado

Para las aplicaciones para las cuales planeamos confiar en los ITGCs, identificamos y comprendemos los ITGCs que han sido implantados.

Típicamente, una entidad implanta ITGCs para lograr los objetivos de las siguientes categorías, conocidas en adelante como Categorías de ITGC:

- Administración de Cambios: Solamente se hacen cambios autorizados, probados y aprobados adecuadamente a las aplicaciones, interconexiones, bases de datos y sistemas operativos.
- Acceso Lógico: Solamente personas autorizadas tienen acceso a los datos y aplicaciones (incluyendo programas, tablas y recursos relacionados) y estas personas pueden ejecutar únicamente funciones específicamente autorizadas.
- Otros ITGCs (incluyendo Operaciones de IT): Los datos que soportan la información financiera son “backed up”, de manera que pueden ser recuperados exacta y completamente en caso de una interrupción del sistema o un asunto de integridad de datos. Los programas son ejecutados según lo planeado y las desviaciones del procesamiento programado son identificadas y resueltas oportunamente. Los problemas o incidentes de Operaciones de IT son identificados, resueltos, revisados y analizados oportunamente.

Identificamos y comprendemos los ITGCs relacionados con Administración de Cambios y Acceso Lógico, según sea aplicable. Además, en algunas circunstancias, consideramos Otros ITGCs. Se incluyen Otros ITGCs cuando alguna falla de los controles relacionados pudiera tener un efecto sobre los estados financieros o las revelaciones.

El entorno de IT que respalda las aplicaciones típicamente comprende componentes técnicos múltiples. Cuando identificamos y comprendemos los ITGCs, consideramos los Procedimientos de Control Primarios de ITGC y lo crítico de cada componente técnico relevante para los controles de aplicación o los controles manuales dependientes de IT o la evidencia electrónica de auditoría de soporte. Cuando se usa una operación tercerizada, ciertos aspectos de los ITGCs pueden no estar bajo el control de la entidad. Nuestro enfoque de auditoría para tales operaciones es específico para cada compromiso.

- Ejecutar Recorridos de ITGCs

Para las aplicaciones para las cuales planeamos confiar en los ITGCs, ejecutamos un recorrido de los ITGCs que logran los objetivos de cada Categoría de ITGC relevante. Los recorridos de ITGC se ejecutan cada año para confirmar nuestra comprensión del diseño del ITGC y determinar que los ITGCs han sido implantados.

Seleccionamos una ocurrencia de cada ITGC para ejecutar el recorrido. Cuando existe el mismo ITGC para múltiples aplicaciones o componentes técnicos del entorno de IT, puede ser posible ejecutar un recorrido único para todo el universo de ítems afectados por el ITGC común.

Cuando nuestro recorrido resalta excepciones a nuestra comprensión y documentación de ITGCs, revisamos nuestra documentación según sea necesario.

- Evaluar en Forma Preliminar la Eficacia de Cada ITGC Específico

Con base en los resultados e información obtenida de nuestros recorridos de ITGCs, concluimos, para cada ITGC, si los ITGCs identificados han sido o no diseñados eficazmente y si han sido implantados.

Nuestras opciones para la evaluación preliminar de cada ITGC son:

- Concluir que un ITGC identificado es eficaz: Si durante nuestro recorrido confirmamos que el ITGC ha sido diseñado eficazmente para mitigar lo que puede fallar identificados, ha sido implantado como se comprendió en Identificar y Comprender los ITGCs, Según Sea Apropiado, y está operando de acuerdo con su diseño, entonces evaluamos preliminarmente el ITGC como eficaz.
- Concluir que un ITGC identificado es ineficaz: Si durante nuestro recorrido encontramos que el ITGC no ha sido diseñado y/o implantado como se comprendió en Identificar y Comprender los ITGCs, Según Sea Apropiado, entonces evaluamos preliminarmente el ITGC como ineficaz.
- Seleccionar ITGCs para Probar

Decidimos cuáles ITGCs vamos a probar. Para otorgar confianza a los ITGCs, seleccionamos aquellos ITGCs que hemos identificado, comprendido, recorrido y evaluado preliminarmente como eficaces, los cuales, en combinación, logran el objetivo de la Categoría de ITGC relacionada.

- Diseñar y Ejecutar Pruebas sobre ITGCs

Diseñamos y ejecutamos pruebas sobre ITGCs para determinar que éstos funcionaron eficazmente durante todo el período de auditoría, lo cual respalda nuestra confianza en los controles de aplicación, controles manuales dependientes de IT, y evidencia electrónica de auditoría.

Diseñar Pruebas sobre ITGCs.- Diseñamos pruebas sobre ITGCs para cada ITGC seleccionado para prueba. El diseño de pruebas de ITGCs requiere juicio para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de la prueba. Cuando hemos decidido probar los ITGCs, ejecutamos Procedimientos de Control Primarios de ITGC. Si en ciertas circunstancias no planeamos ejecutar estos procedimientos de pruebas, comprendemos cómo se logrará de otra manera el objetivo de la Categoría de ITGC relacionada.

Ejecutar Pruebas de ITGCs.- Cuando ejecutamos pruebas de ITGCs, ejecutamos procedimientos suficientes para concluir que los ITGCs identificados están funcionando eficazmente. La confirmación de que un ITGC dado está funcionando eficazmente se logra mediante una combinación de procedimientos tales como indagación y observación, corroborados por inspección de la evidencia que resulta de la ejecución del ITGC, y, en algunos casos, de la reejecución del ITGC.

Cuando nuestros procedimientos de prueba resaltan excepciones a nuestra comprensión y documentación completada durante Ejecutar Recorridos de ITGCs, revisamos nuestra documentación según sea necesario.

- Evaluar los Resultados de Pruebas de ITGCs

Evaluamos los resultados de nuestras pruebas de ITGCs para confirmar nuestra evaluación preliminar de la eficacia de los ITGCs.

Las evaluaciones de ITGCs se desarrollan con base en los resultados de nuestras pruebas e incluyen

una evaluación de deficiencias de ITGC observadas. Esas evaluaciones pueden ser ejecutadas a nivel de aplicación en lugar de hacerlo sobre una base general. Como resultado, es posible distinguir entre aquellas aplicaciones para las cuales los ITGCs soportan nuestra evaluación de la eficacia de los controles de aplicación y controles manuales dependientes de IT relacionados o la confiabilidad de la evidencia electrónica de auditoría, y aquellas para las cuales los ITGCs no lo hacen.

Ejecutamos evaluaciones de ITGCs para lo siguiente:

1. ITGCs (i.e., cada control general de IT)
2. Categorías de ITGC (i.e., Administración de Cambios, Acceso Lógico y Otros ITGCs) para cada aplicación para la cual planeamos confiar en ITGCs
3. ITGC en Conjunto (i.e., incorpora las evaluaciones de Categoría de ITGC dentro de una sola evaluación para cada control de aplicación o control manual dependiente de IT)

Cuando los ITGCs individuales son evaluados como ineficaces, consideramos el efecto de las evaluaciones sobre las evaluaciones de la Categoría de ITGC y las evaluaciones de ITGC en Conjunto. También determinamos, según sea aplicable, si se deben ejecutar procedimientos adicionales.

El equipo primario y el equipo local determinarán en forma colectiva cuáles aplicaciones soportan las clases significativas de transacciones desde la iniciación hasta el reporte y/o las fuentes y preparación de información, o producen evidencia electrónica de auditoría. Determinarán en forma colectiva el alcance de los procedimientos que se ejecutan para cada aplicación para la cual se planea otorgar confianza. Esta determinación es en función de:

- Lo significativo de la aplicación y/o las Categorías de ITGC para la Auditoría del Grupo.
- Los resultados de procedimientos de ITGC en otras localidades.

Los ITGCs pueden ser ejecutados en diferentes localidades para las distintas aplicaciones y Categorías de ITGC en las cuales planeamos confiar.

El equipo primario asigna la responsabilidad por la ejecución de procedimientos de ITGC entre el equipo primario y el Local, de tal manera que los ITGCs aplicables sean comprendidos y evaluados adecuadamente para lograr los objetivos de las Categorías de ITGC para cada aplicación para la cual planeamos confiar en los ITGCs.

El equipo local sigue el enfoque comunicado por el equipo primario. Sin embargo, el equipo local usa el juicio profesional para determinar si el enfoque diseñado es apropiado para su localidad. El equipo local puede elegir probar ITGCs para aplicaciones adicionales que son relevantes para sus responsabilidades de auditoría estatutaria.

Cuando planeamos probar controles de aplicación o controles manuales dependientes de IT, o usar evidencia electrónica de auditoría, documentamos cada ITGC que ha sido identificado como soporte en el logro de los objetivos de las Categorías de ITGC. Documentamos una descripción del ITGC, identificando a la persona o al grupo que ejecuta el ITGC, la frecuencia con que el ITGC es ejecutado, y los componentes técnicos relacionados del entorno de IT.

La documentación de recorridos de ITGCs describe el ITGC que seleccionamos para el recorrido, los procedimientos que ejecutamos para confirmar nuestra comprensión del ITGC, los resultados de nuestro recorrido, y nuestra evaluación respecto a si los ITGCs han sido diseñados eficazmente e implantados.

Documentamos la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestras pruebas sobre ITGCs y los

resultados de nuestros procedimientos, incluyendo:

- ITGCs específicos a ser probados
- Los procedimientos a emplear para probarlos
- Las veces que el ITGC debe ser probado
- El método a usar para seleccionar los ítems para prueba
- Los ítems sujetos a prueba
- La lista de excepciones, sus causas e implicaciones, y los cambios a nuestra estrategia como resultado de las excepciones (si las hay)

Donde hemos decidido probar ITGCs, documentamos las razones por las cuales no ejecutamos Procedimientos de Control Primarios de ITGCs, y cómo se lograrán de otra manera los objetivos de la Categoría de ITGC relacionada.

Cuando la base para cada evaluación de ITGC (i.e., eficaz o ineficaz) no es razonablemente evidente, nuestra documentación incluye una explicación. Específicamente, documentamos nuestra razón cuando ocurre alguno de los siguientes casos:

- Una evaluación de ITGC en conjunto es eficaz y una o más de las evaluaciones de la categoría de ITGC relacionado es ineficaz.
- La evaluación operacional para un control de aplicación o un control manual dependiente de IT es eficaz y la evaluación de ITGC en conjunto es ineficaz.

Documentamos nuestras expectativas para excepciones de control y lo que sería considerado como una excepción de control. Nuestros procedimientos de pruebas sobre controles también indican los atributos necesarios para el funcionamiento eficaz del control a fin de enfocar nuestra atención sobre asuntos que pudieran indicar excepciones de control.

Acumulamos todas las excepciones de control en nuestro Resumen de Deficiencias de Control (SOCD) para evaluación y consideración al final de nuestra auditoría, a menos que consideremos que la excepción de control no es una deficiencia de control.

3.2.5 Evaluaciones de Riesgo combinado

- Efecto de los Controles a Nivel de Entidad sobre la Evaluación de Riesgos

Se usan las siguientes frases clave:

Riesgo Inherente: La susceptibilidad de un saldo de cuenta, revelación o clase de transacciones, considerada a nivel de aseveración, a tener una aseveración equívoca material, suponiendo que no existen controles relacionados.

Riesgo de Control: El riesgo de que una aseveración equívoca material que pueda ocurrir en un saldo de cuenta, revelación o clase de transacciones, considerada a nivel de aseveración, no sea prevenida o detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno del cliente.

Evaluación de Riesgo Combinado: Una evaluación combinada de riesgos inherente y de control para las aseveraciones relevantes de estados financieros de cuentas y revelaciones significativas.

Para hacer nuestra evaluación de riesgo combinado para cada aseveración relevante de estados

financieros, primero evaluamos el riesgo inherente y el riesgo de control para cada una.

Nuestra evaluación de la eficacia del control interno a nivel de entidad generalmente tiene efectos dominantes sobre nuestras evaluaciones de riesgo inherente y riesgo de control. Si bien la existencia de un control interno eficaz a nivel de entidad no garantiza la eficacia de controles específicos sobre el procesamiento de datos o sobre una transacción de estimación o no rutinaria, puede ser un factor positivo para reducir el riesgo de aseveraciones equívocas materiales y en nuestras evaluaciones de riesgo combinado.

Por el contrario, las debilidades percibidas (o ineficaces) en el control interno a nivel de entidad pueden deteriorar la eficacia de controles específicos y pueden ser así factores negativos en nuestras evaluaciones del riesgo inherente y de control. Tales debilidades pueden afectar también nuestras estrategias de auditoría en otras formas, tales como nuestra habilidad para rotar nuestras pruebas sobre controles, los importes que establecemos para la materialidad de planeación y el error tolerable, y nuestra habilidad para evaluar una cuenta con un saldo que exceda el error tolerable como una cuenta no significativa.

- Evaluar el Riesgo Inherente

Nuestra evaluación de riesgo inherente se realiza a nivel de aseveraciones sobre los estados financieros para cada aseveración relevante, y es independiente de nuestra evaluación de la eficacia de los controles.

Evaluamos el riesgo inherente asociado con una aseveración relevante en los estados financieros como “más alto” o “más bajo”. Hacemos nuestras evaluaciones de riesgo inherente basados en conocimientos provenientes de auditorías de años anteriores y la información que obtenemos durante la ejecución de procedimientos de planeación hasta este punto.

- Evaluar el Riesgo de Control

Hacemos una evaluación general del nivel de riesgo de control para cada aseveración relevante de estados financieros, con base en nuestras evaluaciones sobre la eficacia de los controles relacionados con las clases significativas de transacciones y fuentes y preparación de información que son relevantes a las cuentas y revelaciones significativas. Evaluamos el riesgo de control como ‘mínimo,’ ‘moderado’ o ‘máximo.’ Hacer la evaluación de riesgo de control para una aseveración específica requiere experiencia y juicio significativos, particularmente cuando difieren la eficacia de los controles para las clases significativas de transacciones subyacentes. Como resultado, se requiere la participación de los ejecutivos, preferiblemente la del ejecutivo a cargo para hacer estas evaluaciones.

En una auditoría integrada, no hacemos evaluaciones de riesgo de control separadas para propósitos de nuestra auditoría del control interno sobre reportes de información financiera, excepto en circunstancias limitadas cuando un control no estuvo en operación durante todo el año. Nuestras evaluaciones de riesgo de control sirven una doble función en cuanto a que son un input para nuestras evaluaciones de riesgo combinado para la auditoría de estados financieros y también documentan nuestras conclusiones en cuanto al diseño y eficacia operacional de los controles para la auditoría del control interno sobre reporte de información financiera.

- Hacer Evaluaciones de Riesgo Combinado

Hacemos nuestras evaluaciones de riesgo combinado, basados en nuestras evaluaciones de riesgo inherente y de control para cada aseveración relevante de estados financieros.

Hacemos nuestras evaluaciones de riesgo combinado a nivel de aseveración de estados financieros usando la siguiente Tabla de Evaluación de Riesgo Combinado, que muestra cómo combinamos nuestras evaluaciones de riesgos inherente y de control en una evaluación de riesgo combinado. El sombreado en la tabla ilustra que el grado de riesgo asociado con una evaluación de riesgo combinado particular (e.g., bajo) no es el mismo en todas las situaciones.

Evaluación de Riesgo Combinado

RIESGO DE CONTROL

		MINIMO	MODERADO	MAXIMO
		(Eficaz-Pruebas completas sobre controles)	(Eficaz-Pruebas limitadas sobre controles)	(Ineficaz-Controlles no eficaces o no identificados o no probados)
RIESGO INHERENTE	Más Bajo	Mínimo	Bajo	Moderado
	Más Alto	Bajo	Moderado	Alto

Nuestras evaluaciones de riesgo combinado se categorizan como sigue:

- **Mínimo.** Tenemos evidencia considerable de que es improbable que ocurran aseveraciones equívocas materiales.
- **Bajo.** Tenemos evidencia que nos lleva a esperar que aseveraciones equívocas materiales no ocurrirán; sin embargo, nuestra evidencia no es suficiente para concluir que es improbable que ocurrirán.
- **Moderado.** Tenemos evidencia que nos lleva a esperar pocas aseveraciones equívocas materiales
- **Alto.** Tenemos evidencia que nos lleva a esperar que ocurrirán errores que pudieran ser importantes para la auditoría, o evidencia insuficiente para concluir lo contrario.

Quando hacemos nuestras evaluaciones de riesgos inherente y de control, consideramos la presencia de cualesquier riesgos de fraude relevantes que hayamos identificado y no sean suficientemente mitigados por los programas de la entidad y los controles y/o otros factores.

Al hacer o revisar nuestras evaluaciones de riesgo combinado para aseveraciones particulares, consideramos la múltiples clases significativas de transacciones o fuentes de información que alimentan la cuenta o revelación

El equipo primario considera revisar las evaluaciones de riesgo combinado, cuando éstas sean establecidas por los equipos locales, para determinar si la estrategia general de la Auditoría del Grupo. Necesita ser revisada para tratar cualesquier riesgos de negocios o de estados financieros que no se hayan identificado previamente.

Documentamos nuestras evaluaciones de riesgo inherente y de control, así como nuestra evaluación de riesgo combinado para cada aseveración relevante de estados financieros.

En auditorías recurrentes, documentamos cambios significativos en nuestras evaluaciones preliminares de riesgo combinado con respecto al año anterior y el efecto en la estrategia de auditoría del año en curso.

El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su aprobación y su participación oportuna al hacer o revisar la(s) evaluación(es) de riesgo combinado. Documentamos aquellos casos donde nuestra evaluación de riesgo de control para la auditoría de control interno sobre reportes de información financiera es diferente de nuestra evaluación de riesgo de control para la auditoría de estados financieros. Documentamos nuestra re-evaluación del riesgo de control para cada aseveración que es afectada por deficiencias de control identificadas durante nuestra auditoría de control interno sobre reportes de información financiera.

3.2.6 Pruebas sobre controles a nivel general

- Determinar la Naturaleza de las Pruebas Sobre Controles

Diseñamos pruebas sobre controles para todas las aseveraciones relevantes para las que decidimos confiar en controles. Cuando diseñamos nuestras pruebas sobre controles consideramos nuestra guía y usamos juicio profesional para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestras pruebas sobre controles.

- Determinar la Oportunidad de las Pruebas sobre Controles

Las pruebas sobre controles incluyen procedimientos tales como indagación y observación, corroboradas por inspección de la evidencia física resultante del desempeño y, en algunos casos, por reejecución del control. Generalmente, será necesaria alguna combinación de estos procedimientos para proveer la seguridad necesaria de que el control operó como fue diseñado durante todo el periodo.

Si no se corroboran, la indagación y observación por sí solas generalmente no proveen suficiente evidencia apropiada de que los controles funcionaron durante todo el periodo, nuestras pruebas sobre control también incluyen la re-ejecución o inspección de la evidencia proveniente de la operación del control.

- Determinar la Oportunidad de las Pruebas sobre Controles

La decisión sobre cuándo probar los controles y qué período cubrir es un asunto de juicio. El período de tiempo sobre el cual deben ser probados los controles varía según la naturaleza de los controles que se están probando, la frecuencia con que operan los controles específicos, y las políticas específicas aplicadas. Algunos controles operan continuamente (e.g., controles sobre transacciones de ventas), mientras que otros solamente operan en ciertos momentos.

Cuando las pruebas sobre controles se ejecutan en la auditoría interina, debemos recordar que, mientras mayor es el grado de la confianza que planeamos otorgar, más debemos satisfacernos de que los controles operan como se diseñaron durante todo el periodo. En el grado en el que podemos identificar y ejecutar pruebas completas sobre controles relacionados con clases significativas de transacciones, podríamos ejecutar nuestros procedimientos en una fecha más temprana, hacer un mayor uso de procedimientos analíticos y reducir las pruebas sobre detalles.

Si ejecutamos pruebas completas sobre controles en nuestras auditorías de años anteriores y nuestras pruebas indicaron que los controles sobre clases significativas de transacciones rutinarias fueron eficaces, podría haber oportunidades para rotar de año a año nuestras pruebas sobre controles relacionados con clases significativas de transacciones rutinarias.

No rotamos pruebas sobre controles relacionados con clases significativas de transacciones rutinarias. Cada año ejecutamos pruebas completas sobre controles relacionados con todas las clases significativas de transacciones.

- Determinar el Alcance de las Pruebas sobre Controles

Nuestras pruebas sobre controles son suficientemente extensas para proveer seguridad razonable de que los controles operaron eficazmente durante todo el período de confianza. Usamos nuestro juicio profesional y las guías proporcionadas para determinar el alcance de nuestras pruebas sobre controles. Los siguientes factores son considerados en tal determinación:

- Si estamos ejecutando pruebas limitadas o completas sobre controles
- Con qué frecuencia es ejecutado el control
- El grado de nuestras intenciones para confiar en el control como base para limitar nuestros procedimientos sustantivos
- La capacidad de persuasión de la evidencia producida por el control
- La necesidad de estar satisfecho de que el control operó como se pretendía durante todo el período de confianza
- La desviación esperada del control
- La existencia de una combinación de controles que pueda reducir el grado de seguridad que se necesitaría para cualquiera de estos controles

Otros factores que se refieren a la probabilidad de que el control operó como se pretendía. Estos factores incluyen:

- La competencia de la persona que ejecuta el control
- La eficacia del control interno a nivel de entidad
- Los cambios en los procedimientos relativos de procesamiento de clases de transacciones
- Los cambios no explicados en los saldos de cuenta relacionados
- Nuestra experiencia anterior con el compromiso
- La complejidad de los controles y lo significativo de los juicios que deben hacerse en conexión con su operación.

Nuestros procedimientos de pruebas sobre controles describen en detalle la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestras pruebas sobre controles que serán ejecutadas, incluyendo:

- Controles específicos a ser probados
- Procedimientos a emplear para probarlos
- Número de veces que el control o la actividad de monitoreo debe ser probada
- Método a ser usado en la selección de ítems para prueba

Cuando rotamos nuestras pruebas completas sobre controles, documentamos nuestra estrategia de rotación.

El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su revisión y aprobación de los procedimientos planeados de pruebas sobre controles. Documentamos nuestras expectativas para excepciones de control y lo que sería considerado como una excepción de control. Nuestros procedimientos de pruebas sobre controles también indican los atributos necesarios para el funcionamiento eficaz del control a fin de enfocar nuestra atención sobre asuntos que pudieran indicar excepciones de control.

- Pruebas de Asientos de Diario y Otros Ajustes

La gerencia está en una posición única para cometer fraude por su habilidad de manipular, directa o indirectamente, los registros contables y preparar estados financieros fraudulentos omitiendo

controles establecidos que de otro modo parecen estar operando eficazmente. Por lo tanto, el riesgo de omisión de controles por la gerencia se considera en todas las auditorías.

Diseñamos procedimientos para tratar el riesgo de omisión de controles por parte de la gerencia, que incluyen:

- Examinar los asientos de diario y otros ajustes
- Revisar las estimaciones contables significativas en busca de evidencia de influencia por parte de la gerencia
- Evaluar las razones de negocios de transacciones significativas insólitas

Usamos el término de 'otros procedimientos obligatorios sobre fraude' como un término inclusivo para aquellos procedimientos que ejecutamos adicionales a la prueba de asientos de diario.

El reporte de información financiera fraudulenta a menudo incluye la manipulación del proceso de reporte de información financiera por medio del registro inapropiado o no autorizado de asientos de diario durante el año o al final del período, o el registro de ajustes inapropiados a los importes reportados en los estados financieros que no están reflejados en los asientos de diario formales.

Por consiguiente, diseñamos procedimientos sustantivos para probar lo apropiado de los asientos de diario registrados en el mayor general y otros ajustes hechos en la preparación de los estados financieros.

- Revisar las Estimaciones Contables Significativas en Busca de Evidencia de Influencia (Bias) por Parte de la Gerencia

Al preparar los estados financieros, la gerencia es responsable de hacer un número de juicios o suposiciones que afectan las estimaciones contables significativas y de monitorear la razonabilidad de tales estimaciones de forma continua. Por lo tanto, consideramos el potencial de influencia por parte de la gerencia al revisar las estimaciones contables del año actual.

También ejecutamos una revisión retrospectiva de estimaciones contables significativas registradas en los estados financieros del año anterior para determinar si los juicios y suposiciones de la gerencia en relación con las estimaciones indican la posible influencia de la gerencia.

- Evaluar las Razones de Negocios de Transacciones Significativas Insólitas

Las transacciones significativas insólitas son aquellas que llamaron nuestra atención que están fuera del curso normal de negocios normal del cliente o que parecen ser insólitas en base a nuestra comprensión del negocio del cliente. Diseñamos procedimientos para comprender y evaluar las razones de negocios de transacciones significativas insólitas.

Nuestra estrategia para probar asientos de diario refleja nuestra estrategia general de multi-localidades para la Auditoría del Grupo. En otras palabras, consideramos el universo completo de asientos de diario dentro de la entidad, y enfocamos nuestras pruebas a las localidades en respuesta a nuestro nivel de riesgo evaluado y los alcances asignados. Nuestra estrategia para probar asientos de diario también será afectada por nuestra comprensión general del FSCP, incluyendo nuestra comprensión de cómo se combinan las distintas localidades, aplicaciones y libros mayores, y cómo se agrupan las cuentas para preparar los estados financieros consolidados.

Documentamos la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestros procedimientos planeados relacionados con el examen de asientos de diario así como de otros procedimientos obligatorios sobre fraude. El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su revisión y aprobación de los

procedimientos de auditoría planeados.

- Diseñar Procedimientos Substantivos de Auditoria

Los procedimientos substantivos son procedimientos que son diseñados para obtener evidencia directa sobre la existencia, integridad, exactitud y validez de la información y de la razonabilidad de las estimaciones y otra información contenida en los estados financieros. Al diseñar nuestros procedimientos substantivos, debemos recordar que la combinación de procedimientos para cada cuenta y revelación significativa tiene que proveer evidencia de auditoría suficiente para permitirnos concluir que la cuenta esta libre de aseveración equívoca material.

En algunos casos, nuestras pruebas sobre controles y procedimientos analíticos podrán proveer la evidencia que necesitamos. En muchos casos, estos procedimientos no son suficientes y ejecutamos pruebas sobre detalles de las cuentas y/o otros procedimientos substantivos. La mezcla apropiada de procedimientos substantivos depende de factores tales como la naturaleza del saldo de la cuenta y nuestras evaluaciones de riesgo combinado.

La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos substantivos a ser aplicados en un compromiso particular son materia de juicio profesional basado en las circunstancias específicas de cada compromiso.

Ejecutamos Procedimientos Substantivos Primarios en todos los compromisos de auditoría para todas las aseveraciones relevantes, sin importar las evaluaciones de riesgo combinado. Adicionalmente, cuando diseñamos nuestros procedimientos substantivos y determinamos la oportunidad y alcance de los Procedimientos Substantivos Primarios, consideramos nuestras evaluaciones de riesgo combinado y lo que hemos aprendido sobre el cliente, incluyendo nuestra comprensión de cualesquier cambios en las clases significativas de transacciones y controles relacionados. También consideramos:

- Los cambios significativos en el negocio del cliente
- Cambios en nuestra evaluación del control interno a nivel de entidad y riesgos de fraude.
- Los resultados de nuestro análisis general de información financiera y no-financiera
- Asuntos que identificamos al obtener una comprensión de los requerimientos de servicio del cliente.
- Nuestros juicios sobre MP y ET
- Riesgos significativos
- Las mayores áreas de auditoría que tenemos que tratar

También diseñamos procedimientos sustantivos de auditoría específicamente para las siguientes situaciones:

- FSCP
- Revelaciones significativas
- Riesgos significativos
- Cuentas mayores que el ET consideradas no significativas no es aplicable para la práctica de las Américas

Nuestros procedimientos substantivos siempre incluyen la conciliación de los estados financieros con los registros contables subyacentes y el examen del soporte para los ajustes o asientos de diario materiales hechos durante el proceso de preparación de los estados financieros.

Documentamos en nuestros procedimientos substantivos de auditoría planeados los detalles de la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestros procedimientos de auditoría que se ejecutarán para

cada cuenta y revelación significativa y la aseveración relevante. Documentamos las razones por las que no estamos ejecutando Procedimientos Substantivos Primarios para una cuenta significativa y cómo se están logrando de otro modo los objetivos de auditoría.

El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su revisión y aprobación de los procedimientos sustantivos de auditoría planeados. El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su participación en hacer y aprobar cualesquier revisiones a los procedimientos sustantivos de auditoría planeados.

- Consideraciones Cuando se Diseñan los Procedimientos Generales de Auditoría

Las normas profesionales requieren que ejecutemos procedimientos generales de auditoría, muchos de los cuales no resultan de los procedimientos que ejecutamos al hacer nuestras evaluaciones de riesgo para las cuentas significativas, y son ejecutados en todas las auditorías.

Un Programa para Procedimientos Generales de Auditoría (PGAP), el cual incluye aquellos procedimientos generales de auditoría necesarios para cumplir con las normas profesionales, ha sido desarrollado y está incluido en los Requerimientos Locales de Auditoría de cada área o país. Además, ciertas industrias tienen formularios suplementarios que contienen procedimientos generales de auditoría adicionales específicos de esa industria.

El PGAP generalmente contiene procedimientos relacionados con las siguientes áreas:

- Revisión de actas y contratos
- Partes relacionadas
- Indagación sobre litigios y reclamos
- Eventos subsecuentes
- Entidad en marcha
- Otros procedimientos requeridos por las normas profesionales (internacionales y locales)

3.2.7 Memorando de Estrategias de Auditoría

- Preparar el Memorando de Estrategias de Auditoría

Durante nuestra planeación, hacemos una determinación inicial del alcance de los procedimientos generales de auditoría a ser ejecutados.

Ejercemos juicio para determinar la oportunidad y alcance de los procedimientos generales de auditoría, teniendo cuidado de completar todos los pasos aplicables en el PGAP en todas las auditorías. Cuando planeamos nuestros procedimientos generales de auditoría, consideramos el hecho de que ciertos procedimientos generales de auditoría pueden ser ejecutados más eficaz y eficientemente a una fecha interina específica, al fin del año, o en alguna combinación de ambas.

Ejercemos juicio en cada compromiso cuando consideramos cualesquier circunstancias que puedan ser únicas para el cliente y/o su industria. Como resultado, al diseñar nuestros procedimientos generales de auditoría modificamos y complementamos los procedimientos del PGAP según sea necesario para responder a las circunstancias. El ejecutivo a cargo de la auditoría participa en la determinación de los pasos aplicables del PGAP.

Cuando diseñamos nuestros procedimientos generales de auditoría para clientes reglamentados, tenemos en cuenta los requerimientos específicos de cualesquier regulaciones pertinentes, incluyendo normas profesionales adicionales, requerimientos locales de auditoría, o estructuras legislativas que afecten la auditoría, y cualesquier requerimientos especiales de auditoría.

Documentamos la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos generales de auditoría los cuales tenemos la intención de ejecutar en el compromiso. El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su revisión y aprobación del PGAP planeado.

Preparamos el Memorando de Estrategias de Auditoría (ASM) para resumir los resultados de nuestros procedimientos de planeación y estrategia de auditoría. Nos enfocamos principalmente en los cambios significativos en las operaciones del cliente, y sus riesgos de negocios y de estados financieros y los cambios significativos hechos a nuestra estrategia de auditoría del año anterior.

El contenido del ASM depende de la importancia y la naturaleza de los cambios que han ocurrido desde la auditoría del año anterior.

Cualesquier cambios en nuestra estrategia de auditoría que estén reflejados en el ASM, también se reflejan en los procedimientos de auditoría.

Nuestra auditoría del control interno sobre reporte de información financiera se integra con la auditoría de los estados financieros y nosotros planeamos y ejecutamos nuestro trabajo para lograr los objetivos de ambas auditorías. Por lo tanto, el ASM resume las decisiones respecto al alcance general y la conducta de nuestra auditoría del control interno sobre reporte de información financiera y la auditoría de los estados financieros.

El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su aprobación de la estrategia de auditoría del año en curso tal como está documentada en el ASM.

Para auditorías de clientes públicos o de monitoreo estricto, se requiere que el ASM se imprima y sea aprobado por el ejecutivo a cargo (evidenciando las firmas manuales apropiadas), y retenido en los archivos de papeles de trabajo.

3.3 Ejecución del trabajo de Auditoría Financiera basada en el estudio Sarbanes Oxley.

3.3.1 Ejecución de pruebas sobre controles

- Ítems para Discusión Durante el Evento Post-Interim

Cuando ejecutamos procedimientos a una fecha interina, llevamos a cabo un evento post-interim (PIE) para:

- Revisar los resultados de nuestras pruebas sobre controles y cualesquier pruebas sustantivas interinas ejecutadas hasta la fecha
- Determinar si nuestra estrategia original de auditoría continúa siendo apropiada o si deben ejecutarse pruebas sustantivas adicionales o diferentes al completar la auditoría
- Considerar si los resultados de procedimientos a la fecha afectan nuestra evaluación de fraude y otros riesgos significativos

Típicamente los eventos post-interim se llevan a cabo en cada localidad. Sin embargo, el Primary Team podría requerir que el Local Team comunique los resultados de sus pruebas sobre controles y cualesquier procedimientos sustantivos interinos ejecutados hasta la fecha.

Documentamos los asuntos discutidos y las conclusiones alcanzadas durante el PIE. Actualizamos nuestra estrategia de auditoría en el caso en que nuestra estrategia de auditoría original ya no sea apropiada o si determinamos que debemos ejecutar procedimientos sustantivos diferentes.

El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su participación oportuna y su aprobación de las

revisiones (donde sea apropiado) a nuestra estrategia de auditoría y los procedimientos restantes.

- Ejecutar Pruebas sobre Controles

Ejecutamos pruebas sobre controles para satisfacernos de que esos controles sobre los cuales estamos otorgando confianza fueron diseñados apropiadamente y han operado como se pretendía durante el período de confianza. Cuando completamos nuestras pruebas sobre controles, necesitamos evaluar los resultados de las mismas.

Al ejecutar pruebas sobre controles, ejecutamos procedimientos suficientes para concluir que los controles identificados están diseñados apropiadamente y operan eficazmente. La confirmación de que un control dado está operando eficazmente se logra mediante una combinación de procedimientos tales como indagación y observación, corroborados por inspección de la evidencia física que resulta de la ejecución del control y, en algunos casos, la reejecución del control. Generalmente, se necesita alguna combinación de estos procedimientos para proveer evidencia de que el control operó como se pretendía durante todo el período.

- Evaluar los Resultados de las Pruebas sobre Controles

Después de completar nuestras pruebas sobre controles, evaluamos los resultados de nuestras pruebas. Debido a la importancia de ejecutar pruebas sobre controles, se requiere que el revisor de detalle participe directamente en la ejecución y evaluación de las pruebas sobre controles mediante supervisión en tiempo real. El revisor de detalle debería tener experiencia en los sistemas y controles contables y la habilidad para identificar oportunidades de mejoras o fortalezas o debilidades significativas que pudieran tener un efecto sobre nuestros procedimientos de auditoría planeados.

Si las pruebas sobre controles confirman la evaluación preliminar, concluimos que nuestras evaluaciones de riesgo y nuestro enfoque de auditoría planeado son apropiados. Si los resultados de las pruebas no confirman la evaluación preliminar, modificamos la evaluación de riesgo y el enfoque de auditoría planeado (Re-evaluar las Evaluaciones de Riesgo Combinado).

Ocurre una excepción de control interno cuando encontramos que el control que estamos probando no operó como fue diseñado. Cuando hemos identificado excepciones en nuestras pruebas sobre controles, consideramos los resultados de estas pruebas en relación con nuestra evaluación del diseño de la clases significativas de transacciones y los controles relacionados y su eficacia operacional para determinar si existe una deficiencia de control y si nuestra evaluación preliminar es todavía apropiada.

En muchos casos cuando identificamos una excepción, los resultados de nuestras pruebas sobre controles indican que nuestra evaluación ya no es apropiada (i.e., nuestras pruebas indican que los controles sobre las clases significativas de transacciones no son eficaces para soportar la aseveraciones relevantes de estados financieros) y existe una deficiencia de control.

Acumulamos todas las excepciones de control en nuestro Resumen de Deficiencias de Control (SOCD) para evaluación y consideración al final de nuestra auditoría, a menos que creamos que la excepción de control no es una deficiencia de control. Documentamos los ítems que estuvieron sujetos a prueba y una lista de las excepciones (si las hay), sus causas e implicaciones, y los cambios a nuestra estrategia como resultado de las excepciones.

Cuando rotamos nuestras pruebas completas sobre controles, podemos transferir los papeles de trabajo originales para aquellas clases significativas de transacciones rutinarias probadas en años anteriores que no están siendo probadas de nuevo en el año en curso. No rotamos pruebas sobre controles. Cada año, ejecutamos pruebas completas sobre controles relacionadas con todas las clases significativas de transacciones.

Documentamos el proceso de la gerencia para evaluar la eficacia del control interno sobre reportes de información financiera de la compañía. Nuestra documentación incluye la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sobre controles de la gerencia y de otros, así como una indicación del grado en el que probamos nuevamente su trabajo. Nuestra documentación incluye una lista de los ítems seleccionados para ser probados o probados de nuevo y los resultados de los ítems sujetos a prueba o a ser probados nuevamente, sin considerar si nosotros estamos ejecutando el trabajo nosotros mismos o estamos probando de nuevo del trabajo de auditoría interna o de otros.

Al identificar excepciones a través de la auditoría, documentamos los detalles de cada deficiencia en los papeles de trabajo relevantes e incluimos un breve resumen de cada deficiencia en el SOCD.

3.3.2 Pruebas de Asientos de Diario y Procedimientos Obligatorios sobre Fraude

- Pruebas de Asientos de Diario y Otros Ajustes

Ejecutamos procedimientos para tratar el riesgo de que la gerencia omita los controles, que influyen:

- Examinar los asientos de diario y otros ajustes
- Revisar las estimaciones contables significativas en busca de evidencia de influencia por parte de la gerencia
- Evaluar la razón de negocios de transacciones significativas inusuales.

Si los resultados de estos procedimientos indican que hay evidencia de que pueda existir fraude, llevamos este asunto a la atención del nivel apropiado de la gerencia y expandimos nuestros procedimientos. Consideramos el universo total de los asientos de diario y otros ajustes, incluyendo aquéllos que fueron hechos fuera del mayor general.

Validamos la integridad de la información de los asientos de diario, analizamos tal información y seleccionamos los asientos de diario y otros ajustes para probar. Al seleccionar los asientos de diario para probar, tenemos en mente las características de los asientos de diario fraudulentos.

- Revisar las Estimaciones Contables Significativas en Busca de Evidencia de Influencia (Bias) por Parte de la Gerencia

Consideramos si los juicios y suposiciones de la gerencia son razonables y si tienen soporte, y comprendemos las razones para cualesquier cambios en los juicios o suposiciones significativos con respecto al año anterior.

Si identificamos una posible influencia por parte de la gerencia al hacer las estimaciones contables, evaluamos si las circunstancias que produjeron tal influencia representan un riesgo de fraude.

- Evaluar la Razón de Negocios de Transacciones Significativas Insólitas

La comprensión del propósito de negocios para transacciones fuera del curso normal del negocio podría proveer una indicación de que tales transacciones se hicieron con el propósito de comprometerse en reporte de información financiera fraudulenta o para esconder una malversación de activos.

Las transacciones insólitas no constituyen automáticamente reporte de información financiera fraudulenta. Cuando encontramos tales transacciones, aplicamos juicio e investigamos más para satisfacernos que las transacciones son apropiadas. Sin embargo, si estas transacciones se hicieron sin la aprobación apropiada, pudiera haber indicios de que se está escondiendo reportes de

información financiera fraudulenta.

- Responder a Aseveraciones Equívocas que Pueden Ser el Resultado de Fraude

Cuando sospechamos que ha ocurrido fraude, inmediatamente lo llevamos a la atención del ejecutivo a cargo de la auditoría y expandimos nuestros procedimientos de auditoría para evaluar lo significativo del fraude.

Los reglamentos y leyes locales también pueden prescribir procedimientos adicionales que deben ser ejecutados. Cuando nuestros procedimientos de auditoría identifican aseveraciones equívocas en los estados financieros, consideramos si tales aseveraciones equívocas pueden ser un indicio de fraude.

Si un fraude o un acto ilegal pudiera tener un efecto material sobre los estados financieros o llevarnos a cuestionar la integridad de la gerencia, el ejecutivo a cargo de la auditoría consulta con el PPD de la Sub-Area tan pronto como sea posible después de obtener los hechos pertinentes.

Cuando hemos determinado que hay evidencia de que puede existir fraude, llevamos el asunto a la atención del nivel apropiado de la gerencia. Esto es apropiado aún si el asunto pudiera considerarse inmaterial o inconsecuente, tal como un desfalco menor cometido por un empleado de una jerarquía baja en la organización del cliente. Cuando las aseveraciones equívocas son, o pueden ser, el resultado de fraude, consideramos las implicaciones sobre nuestra estrategia de auditoría y:

- Discutimos el asunto con el nivel apropiado de la gerencia, incluyendo la alta gerencia. Cuando el fraude involucra a la alta gerencia, se comunica directamente al comité de auditoría. Además, llegamos a un entendimiento con el comité de auditoría respecto al tipo y alcance de las comunicaciones con ellos acerca de malversaciones perpetradas por empleados de una jerarquía inferior
- Intentamos obtener evidencia adicional para determinar si ha ocurrido fraude material, y su efecto sobre los estados financieros y nuestro informe de auditoría
- Si es apropiado, sugerimos que el cliente consulte con su asesor legal

Documentamos los resultados de los procedimientos ejecutados para examinar asientos de diario y otros procedimientos obligatorios sobre fraude. Nuestra documentación relacionada con la identificación y prueba de asientos de diario y otros ajustes generalmente incluye lo siguiente:

- Los procedimientos usados por el equipo del compromiso para determinar la integridad del universo de los asientos de diario y otros ajustes sujetos a revisión y prueba
- Una lista de los asientos de diario y otros ajustes que fueron seleccionados para prueba y la base de la selección
- Los procedimientos ejecutados para auditar los asientos de diario y otros ajustes
- Las conclusiones alcanzadas a la luz de los riesgos de fraude identificados
- Quién ejecutó y revisó el trabajo

Documentamos cualesquier consultas concernientes a posibles fraudes o errores, cualquier fraude material o errores encontrados, las acciones resultantes que tomó el equipo del compromiso, y la naturaleza de las comunicaciones hechas a la gerencia, el comité de auditoría, y otros, incluyendo agencias reguladoras.

- Actualizar Pruebas sobre Controles

Para los controles que hemos evaluado como eficaces, incluyendo ITGCs y los controles a nivel de entidad, actualizamos nuestra evaluación de estos controles desde la fecha interina de nuestras pruebas sobre controles hasta el fin del año.

Determinar los procedimientos adicionales para actualizar nuestras pruebas sobre controles es asunto de juicio profesional e involucra nuestro personal con más experiencia. Nuestros procedimientos generalmente serán más amplios mientras más pequeña sea la porción del año cubierta por las pruebas interinas y variará dependiendo de la importancia de los controles para las aseveraciones relevantes.

Generalmente, los procedimientos que ejecutamos para actualizar nuestras pruebas completas sobre controles versus nuestras pruebas limitadas sobre controles son similares.

3.3.3 Ejecución de Procedimientos Sustantivos de Auditoría

- Crear/Obtener Cédulas Sumarias

Ejecutamos Procedimientos Sustantivos Primarios para todas las aseveraciones relevantes de estados financieros, sin importar nuestra evaluación de riesgo combinado. La evaluación de riesgo combinado no influye en la naturaleza del Procedimiento Sustantivo Primario, pero si en su oportunidad y alcance.

Existen factores que pueden llamar nuestra atención después de diseñar nuestros procedimientos sustantivos, o durante la ejecución de los procedimientos, que pueden causar que reconsideremos la naturaleza, oportunidad y/o el alcance de nuestros procedimientos sustantivos. Recordamos que la combinación de los procedimientos para cada cuenta o revelación significativa tiene que proveernos suficiente evidencia de auditoría para permitirnos concluir que la cuenta o revelación está libre de aseveraciones equívocas materiales.

Los procedimientos sustantivos pueden ser clasificados en las siguientes categorías:

- Procedimientos Analíticos y de Análisis de Datos
- Pruebas sobre Detalles
- Procedimientos de Conexión

Cuando ejecutamos procedimientos sustantivos en una fecha interina, ejecutamos procedimientos de conexión para actualizar nuestros procedimientos interinos hasta el fin del año.

Las cédulas sumarias se preparan para resumir las cuentas que se incluyen en el balance de comprobación del cliente. Usamos cédulas sumarias para:

- Ejecutar una revisión analítica sobre saldos de cuenta con períodos anteriores
- Verificar la integridad de los saldos de cuentas que están siendo auditados mediante nuestros procedimientos sustantivos
- Coordinar nuestros papeles de trabajo de auditoría relativos a una cuenta significativa
- Presentar un resumen de cada clasificación de estados financieros

Determinamos que los estados financieros concilian con los registros contables subyacentes

- Ejecutar Procedimientos Sustantivos

Procedimientos Analíticos y de Análisis de Datos (Analítica)

Nuestro primer paso al ejecutar analítica es determinar los objetivos de los procedimientos a ejecutar y considerar si tales procedimientos son apropiados en las circunstancias para la evidencia de auditoría que necesitamos.

La evidencia de auditoría que obtenemos de la analítica es una función de la precisión que deseamos y el grado de confianza que tenemos en nuestra expectativa del importe (o tendencia, índice, modelo de datos, etc.). La analítica es más útil para aportar evidencia de auditoría cuando podemos desarrollar un alto grado de confianza en nuestra expectativa.

- Concluir sobre los Resultados de Nuestros Procedimientos Sustantivos

Concluimos sobre los resultados de nuestros procedimientos sustantivos. Para llegar a nuestra conclusión, consideramos las respuestas a las indagaciones hechas a otros durante la ejecución de nuestros procedimientos sustantivos. También consideramos hacer indagaciones adicionales a la gerencia, en las áreas financiera y operacional, con base en los resultados de nuestros procedimientos sustantivos. Hacer indagaciones a otros empleados que tengan conocimientos puede darnos una perspectiva diferente a la que obtenemos de la gerencia.

Las respuestas a nuestras indagaciones pueden servir para corroborar nuestros procedimientos sustantivos, o alternativamente, pueden darnos información sobre la posibilidad de omisión de controles por parte de la gerencia. Cuando los resultados de nuestras indagaciones a otros indican la posibilidad de omisión por parte de la gerencia, consideramos hacer preguntas de seguimiento sobre sus conocimientos o sospechas de fraude.

Para cada cuenta significativa se requieren declaraciones de conclusión que traten la ejecución de los procedimientos diseñados, la idoneidad de esos procedimientos, y los hallazgos significativos, si los hay. Además, se recomiendan las conclusiones para los papeles de trabajo de auditoría cuando la conclusión no es fácilmente aparente con base en los resultados documentados de nuestras pruebas, o cuando se generan múltiples papeles de trabajo de auditoría para soportar un procedimiento o un área de auditoría. No se requieren declaraciones de conclusión para revelaciones significativas puesto que al completar nuestra lista de revelaciones de los estados financieros proveemos documentación y evidencia de nuestra conclusión sobre revelaciones. Tampoco se requieren declaraciones de conclusión para cuentas no significativas. En las Américas, cualesquier cuentas con saldos mayores al ET se consideran cuentas significativas. En la práctica de las Américas no designamos cuentas o revelaciones como no significativas. Las cuentas y revelaciones son significativas o insignificantes.

A medida que ejecutamos nuestros procedimientos sustantivos, podríamos identificar diferencias de auditoría. Cuando identificamos diferencias que no esperábamos, reconsideramos nuestra evaluación de la eficacia de los controles y nuestras evaluaciones de riesgo combinado, y determinamos si debemos ejecutar procedimientos adicionales.

Diferencia de Auditoría: Una diferencia entre el importe, clasificación o presentación de un elemento, cuenta u otro ítem de los estados financieros y el importe, clasificación o presentación que nosotros creemos se requeriría bajo principios de contabilidad generalmente aceptados, o la omisión de un importe, cuenta o ítem de los estados financieros requeridos bajo Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Al ejecutar una auditoría integrada, la existencia de una diferencia de auditoría es un indicio de una deficiencia de control interno la cual evaluamos en el Resumen de Deficiencias de Control Interno.

La identificación y disposición de las diferencias de auditoría es una de nuestras responsabilidades más importantes en una auditoría y es un paso crítico al formular nuestra opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros del cliente. Exhortamos a nuestros clientes a corregir todas las diferencias de auditoría cuando las identifican y esperamos que así lo hagan, a menos que los importes sean verdaderamente triviales y/o el costo de corregirlos supere a los beneficios. Nuestro objetivo es no tener diferencias de auditoría sin registrar.

El enfoque del equipo primario es la ejecución uniforme y consistente de la auditoría por parte de todos los equipos locales. Donde sea posible, desarrollamos programas centralmente para los procedimientos sustantivos a fin de lograr este objetivo de auditoría, particularmente cuando los flujos de transacciones, las aplicaciones y los controles relacionados son uniformes a través de las localidades.

Con respecto a todos los procedimientos sustantivos de auditoría documentamos la ejecución de los procedimientos sustantivos que soportan las cuentas y revelaciones significativas. Documentamos la declaración de conclusión para cada cuenta significativa, incluyendo la ejecución de los procedimientos diseñados, la idoneidad de estos procedimientos y cualesquier hallazgos significativos, si los hubiere. Documentamos que los estados financieros concilian con los registros contables subyacentes.

Con respecto a la analítica: Documentamos lo siguiente para toda la analítica que usamos como procedimientos sustantivos:

- Una comparación de nuestras expectativas con los importes, tendencias, índices o moldes de los datos registrados
- Nuestra evaluación de cualesquier diferencias superiores a nuestra precisión deseada (i.e., diferencias significativas)
- Nuestro seguimiento de cualesquier diferencias significativas

3.3.4 Ejecución de Procedimientos Generales de Auditoría

- Ejecutar Procedimientos Generales de Auditoría

Ejecutamos procedimientos generales de auditoría en todas las auditorías según sea requerido por las normas profesionales o la política de la firma. Basados en los resultados de los procedimientos de auditoría ejecutados a la fecha, re-evaluamos, según sea necesario, el alcance de nuestros procedimientos generales de auditoría.

Cuando ejecutamos nuestros procedimientos generales de auditoría, consideramos el hecho de que ciertos procedimientos generales de auditoría pueden ejecutarse en una forma más eficaz y eficiente en una fecha interina, al fin del año, o alguna combinación de ambas.

El equipo primario determina los procedimientos generales de auditoría que deben completarse. En base a los resultados de los procedimientos de auditoría ejecutados a la fecha, el equipo re-evalúa, según sea necesario, el alcance de los procedimientos generales de auditoría que se requiere que los equipos locales completen para propósitos de la Auditoría del Grupo.

Documentamos nuestros procedimientos generales de auditoría y los resultados de tales procedimientos

- Re-Evaluar las Evaluaciones de Riesgo Combinado

Continuamente, a través de la auditoría, cuestionamos nuestras evaluaciones de riesgo inherente y de control, y por lo tanto, nuestras evaluaciones de riesgo combinado en una forma que podamos responder a los cambios en las circunstancias del cliente o evidencia que obtenemos a través de nuestros procedimientos de auditoría.

Actualizamos nuestros procedimientos substantivos de auditoría en respuesta a un cambio en nuestras evaluaciones de riesgo inherente, de control o combinado.

Consideramos un número de factores que podrían resaltar una necesidad específica de re-evaluar nuestra evaluación de riesgo combinado, todos los cuales podrían surgir cuando ejecutamos nuestros procedimientos de auditoría.

El ejecutivo a cargo de la auditoría participa en todas las situaciones donde cambiamos nuestra evaluación de riesgo combinado, y también en aquellas situaciones que, después de dar seria consideración a cambiar nuestra evaluación, concluimos que un cambio no es necesario.

Consideramos si debemos modificar, y cómo debemos hacerlo, nuestras evaluaciones de riesgo inherente y de control como resultado de identificar deficiencias de control.

3.4 Conclusión de la auditoría, preparación y entrega de Reporte a la Gerencia

3.4.1 Resumen de diferencia de Auditoría

- Concluir la auditoría

Durante la conclusión de un compromiso finalizamos los ítems pendientes antes de emitir nuestro informe de auditoría. Usualmente cubrimos las siguientes áreas durante la conclusión de la auditoría:

1.- Determinar si se deben completar algunos procedimientos restantes para la auditoría y asignar responsabilidades y fechas de vencimiento para completar los ítems pendientes. Esto incluye:

- Revisar la ejecución apropiada y completa de los procedimientos de auditoría planeados
- Determinar que todos los asuntos necesarios han sido considerados apropiadamente
- Determinar que los archivos permanentes han sido revisados en cuanto a su aplicación y actualización, según sea apropiado
- Ver de nuevo las notas de revisión, los asuntos pendientes y los procedimientos de auditoría por terminar
- Determinar que toda la documentación innecesaria, los borradores y las notas de revisión hayan sido retiradas de los archivos del compromiso
- Para compromisos con multi-localidades, determinar que todos los documentos solicitados a los equipos locales hayan sido obtenidos y revisados

2.- Remover los papeles de trabajo todos los documentos que no aportan evidencia de auditoría que soporte nuestras conclusiones de auditoría a menos que contengan información o datos relacionados con un hallazgo o tema significativo que sea inconsistente con nuestra conclusión o análisis final.

3.- Considerar los importes usados para materialidad

4.- Reconsiderar nuestras evaluaciones de control interno a nivel de entidad y los riesgos de fraude

5.- Ver de nuevo el ASM para determinar que todos los temas significativos han sido tratados

6.- Ejecutar procedimientos de eventos subsecuentes

7.- Ejecutar actividades de planeación preliminar para el año siguiente

8.- Evaluar la satisfacción del cliente

9.- Evaluar el desempeño individual y del equipo

10.- Evaluación de las métricas (presupuesto)

Durante la conclusión de un compromiso, el equipo primario determina si todo el trabajo requerido en la oficina principal y todo el trabajo requerido en las Instrucciones Inter-oficina del Compromiso ha sido ejecutado. El nivel de comunicación con el equipo primario, y de su participación en las auditorías locales, para permitir formular la(s) opinión(es) es un asunto de juicio profesional basado en la naturaleza de las operaciones del cliente.

El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su conformidad con la evaluación del control interno que fue terminado al final de la auditoría, y su creencia que la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestros procedimientos de auditoría son apropiados de acuerdo con las evaluaciones del control interno y de los riesgos de fraude firmando el paso aplicable en el PGAP.

- Resumir las Diferencias de Auditoría

La identificación y disposición de diferencias de auditoría es una de nuestras responsabilidades más importantes en una auditoría y es un paso crítico para formular nuestra opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros del cliente. Nuestro objetivo es no tener diferencias de auditoría sin registrar. Exhortamos a nuestros clientes a corregir todas las diferencias de auditoría conforme se vayan identificando y esperamos que nuestros clientes lo hagan, a menos que los importes sean verdaderamente triviales y/o el costo de corregirlas sobrepase el beneficio de hacerlo.

Se requiere consideración separada para cada diferencia de auditoría identificada (ya sea un error o una diferencia de juicio), y la guía sobre los factores a considerar está incluida en Ejecutar Procedimientos Sustantivos de Auditoría.

Durante la conclusión de nuestra auditoría, nosotros:

- Preparamos un Resumen de Diferencias de Auditoría (SAD)
- Evaluamos y concluimos sobre las diferencias no registradas
- Comunicamos apropiadamente las diferencias de auditoría y el SAD a la gerencia y al comité de auditoría (o aquellos que tienen a su cargo el gobierno corporativo)

La siguiente guía trata solamente las diferencias de auditoría que afectan los estados financieros del cliente. Para guía adicional sobre resumen y evaluación de deficiencias de control, referirse a Preparar el Resumen de Deficiencias de Control.

- Evaluar las Diferencias de Auditoría No Registradas y Concluir

Las diferencias encontradas durante la auditoría—tanto errores como diferencias de juicio— para las cuales el cliente no ha hecho una corrección (diferencias de auditoría no registradas), son resumidas en el SAD para evaluar su materialidad con respecto a los estados financieros, tanto individual como en conjunto.

Además, incluimos las diferencias de auditoría registradas encontradas por nosotros en nuestro SAD

para propósitos de tener un control de todas las diferencias de auditoría identificadas. Cualesquier diferencias de reclasificación identificadas por encima del importe nominal son primero registradas en la Cédula de Diferencias de Reclasificación.

Preparamos un Resumen de Diferencias de Auditoría que se incluye como parte de, o adjunto a, el Memorando Resumen de Revisión (SRM) de manera que los efectos agregados de las diferencias de auditoría sin registrar puedan ser considerados en ítems tales como la utilidad antes de impuestos y/o utilidad neta, saldos del balance general, incluyendo capital de trabajo y patrimonio de los accionistas; revelaciones de segmentos; ítems de línea individual; totales y sub-totales en los estados financieros; la tendencia de utilidades y cláusulas restrictivas. Nuestro SAD es usado para evaluar la materialidad de las diferencias de auditoría no registradas y comunicarlas a la gerencia y al comité de auditoría.

El SAD incluye:

- Diferencias de auditoría registradas por encima del importe nominal detectadas a través de nuestros procedimientos de auditoría
- Todas las diferencias no registradas por encima de nuestro importe nominal.
- Diferencias de reclasificación por encima de nuestro importe nominal

También estamos alerta del número de diferencias de auditoría registradas y no registradas por debajo del importe nominal. Consideramos si las diferencias por debajo del importe nominal afectan nuestra consideración del entorno de control de la entidad. Adicionalmente, al establecer MP/ET, usamos nuestro historial previo de diferencias registradas y no registradas como una consideración.

La acumulación de las diferencias de auditoría incluye:

- Diferencias proyectadas totales de todas las muestras representativas
- Diferencias identificadas en los procedimientos sustantivos de auditoría que no involucran una muestra representativa
- Cualquier importe por el cual el importe de una estimación contable en los estados financieros queda fuera de nuestro rango aceptable o el total de la diferencia entre el importe registrado por el cliente y nuestra mejor estimación, cuando creemos que ésta es una medida más adecuada de la diferencia de juicio en vista de las circunstancias

Ejercemos cuidado cuando acumulamos, resumimos y evaluamos las diferencias de auditoría en el SAD.

Evaluamos el efecto de diferencias no registradas en los estados financieros del año actual usando un enfoque dual. Evaluamos el efecto de diferencias de auditoría individuales y en conjunto sobre una base bruta y una base neta.

El SAD contiene nuestras conclusiones sobre la materialidad de las diferencias no registradas en los estados financieros del cliente. A menudo se requiere juicio considerable para concluir sobre la materialidad de las diferencias de auditoría no registradas, y es influenciado por nuestra evaluación de las necesidades de un usuario razonable que confiará en los estados financieros. Se requiere la evaluación de la mezcla total de la información disponible, tanto cuantitativa como cualitativa. Cuando se cumplen ciertos criterios, consultamos al Sub-Area PPD.

La existencia de errores o diferencias de juicio, registradas o no registradas, es una indicación de deficiencias de control interno que incluimos en el Resumen de Deficiencias de Control.

- Comunicar las Diferencias de Auditoría a la Gerencia y al Comité de Auditoría

Comunicamos todas las diferencias de auditoría al cliente al encontrarlas. Al hacerlo, discutimos cada diferencia individual con el nivel apropiado de la gerencia para asegurarnos que tenemos todos los hechos correctos y, si así es, exhortamos a la gerencia para que la registre, especialmente si resulta de un error. Nuestra discusión debe incluir las razones del origen de la diferencia y las acciones que pueden tomarse para prevenir que vuelva a ocurrir.

Discutimos con la gerencia el requisito de que nosotros comuniquemos las diferencias de auditoría no registradas al comité de auditoría indicando que las diferencias que comuniquemos serán las mismas que se adjuntarán a la carta de representaciones.

Informamos al comité de auditoría, ya sea por escrito o verbalmente, sobre ajustes que en nuestro juicio no hubieran sido detectados excepto por la ejecución de nuestros procedimientos de auditoría, y los que individualmente o en conjunto pudieran tener un efecto significativo sobre los estados financieros de la entidad o sobre el proceso de reporte.

Para una compañía de los Estados Unidos, la(s) diferencia(s) significativa(s) de auditoría pueden indicar la existencia de una deficiencia significativa que se requiere que comuniquemos al comité de auditoría (o aquellos que tienen a su cargo el gobierno corporativo).

El equipo primario evalúa el SAD de los equipos locales de todas las localidades. Al analizar los resultados de los procedimientos ejecutados, considera los ítems pendientes que pudieran afectar los SADs Locales o del Grupo. Al analizar los resultados de los reportes de los locales, considera la consistencia de los resultados de localidades similares y podría solicitar que las localidades confirmen que las diferencias de auditoría identificadas en una localidad no son aplicables a otras localidades.

Documentamos en el SAD los factores considerados al alcanzar nuestra conclusión sobre si los estados financieros tienen o no aseveraciones equívocas materiales. El SAD se incluye en el, o se anexa al, SRM (Preparar el Memorando Resumen de Revisión).

El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su revisión y aprobación del SAD. Documentamos las consultas con miembros fuera del equipo de auditoría sobre el SAD y las conclusiones alcanzadas.

El revisor de detalle firma una declaración en el PGAP indicando que todas las diferencias de auditoría no registradas por encima del importe nominal han sido incluidas en el Resumen de Diferencias de Auditoría.

3.4.2 Resumen de deficiencias del Control Interno

- Deficiencias de Control

Consideramos el efecto de las deficiencias de control interno en nuestro informe de control interno. Existe una deficiencia de control cuando el diseño o la operación de un control no permite a la gerencia o a los empleados, en el curso normal de sus funciones asignadas, prevenir o detectar oportunamente aseveraciones equívocas. Evaluamos la severidad de todas las deficiencias de control identificadas para llegar a una conclusión general en cuanto a si las deficiencias de control son deficiencias significativas o debilidades materiales. Nosotros, la gerencia, auditoría interna, o terceros, podemos identificar deficiencias de control. En nuestra evaluación consideramos todas las deficiencias de control, sin tener en cuenta quién identifica las deficiencias de control. Este proceso de evaluación requiere juicio profesional significativo y la participación de ejecutivos del compromiso.

- Considerar los Efectos de Deficiencias en Conjunto

Además de enfocarnos en la evaluación de deficiencias de control individuales, los efectos de

acumular más de una deficiencia necesitan ser considerados. La combinación de varias deficiencias que afectan la misma cuenta o revelación significativa o el mismo componente del control interno pudiera combinarse en una deficiencia más severa.

- Considerar los Resultados de la Evaluación de la Gerencia

Además de los factores anteriormente mencionados, Considerar los Efectos de Combinar Deficiencias, consideramos los resultados de la evaluación de la gerencia para determinar si existe una deficiencia significativa o una debilidad material. Evaluamos si la gerencia ha ejecutado trabajo de evaluación suficiente para concluir si cualesquier deficiencias observadas constituyen una deficiencia significativa o una debilidad material. Si la gerencia no ha hecho trabajo suficiente o no ha completado su evaluación, nosotros nos abstenemos de emitir nuestras opiniones sobre la eficacia del control interno sobre reportes de información financiera y sobre la evaluación de la gerencia.

- Conclusión sobre, y Comunicación de, Deficiencias de Control

Llegar a una conclusión sobre si las deficiencias de control representan una deficiencia significativa o una debilidad material requiere el uso de juicio profesional y la evaluación de muchos factores cualitativos y cuantitativos. Por consiguiente, los ejecutivos del compromiso participan en esta determinación.

Se requiere consultar con el Area PPD cuando tenemos evidencia de que existe una debilidad material o si consideramos seriamente concluir que una deficiencia significativa, o una combinación de deficiencias significativas, es una debilidad material. Además, se requiere consultar con el Area PPD si tenemos un desacuerdo con la gerencia sobre la clasificación de una deficiencia como una debilidad material.

Antes de emitir nuestro informe sobre el control interno sobre reportes de información financiera, comunicamos por escrito a la gerencia y al comité de auditoría todas las deficiencias significativas y debilidades materiales identificadas durante la auditoría. Además, comunicamos por escrito a la gerencia todas las deficiencias en el control interno sobre reportes de información financiera de las cuales tenemos conocimiento y que no han sido comunicadas anteriormente, e informamos al comité de auditoría cuándo se ha hecho tal comunicación.

Documentamos nuestra conclusión sobre si las deficiencias de control interno representan deficiencias significativas o debilidades materiales. El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su revisión y aprobación.

Documentamos los resultados de cualquier consulta con el Area PPD en relación con la existencia de una debilidad material o cuando consideramos seriamente concluir que una deficiencia significativa, o una combinación de deficiencias significativas, es una debilidad material. Documentamos los resultados de cualquier consulta con el Area PPD en relación con cualesquier desacuerdos con la gerencia sobre la clasificación de una deficiencia significativa como una debilidad material.

3.4.3 Revisión Final General de los Estados Financieros

- Ejecutar una Revisión Final General de los Estados Financieros

Ejecutamos una revisión final general de los estados financieros al concluir la auditoría o muy cerca a la conclusión de nuestro trabajo de auditoría. El propósito de esta revisión es satisfacernos de que:

- Los importes y las revelaciones tienen sentido a la luz de nuestra comprensión del negocio e

- Hemos obtenido explicaciones para fluctuaciones significativas entre los años y por las cantidades esperadas
- Los estados financieros cumplen con principios contables generalmente aceptados u otra base aplicable de reporte de información financiera
- Las tendencias y relaciones particulares en los estados financieros no indican un riesgo de fraude que no haya sido identificado previamente.

Los procedimientos analíticos para cuentas insignificantes pueden ejecutarse como parte de la revisión final general de los estados financieros.

Documentamos la revisión final general de los estados financieros. Los procedimientos analíticos para cuentas insignificantes pueden documentarse en la copia final de los estados financieros, directamente en el balance de comprobación, o en las cédulas sumarias que se usan para resumir las clasificaciones de los estados financieros.

- Evaluación Final del Uso del Trabajo de Otros y Evidencia Principal

A la conclusión del compromiso, evaluamos si el uso del trabajo de otros es apropiado y si los procedimientos que ejecutamos nosotros mismos proveen evidencia principal. Nuestra conclusión considera los efectos, si los hay, de cambios en nuestro enfoque de auditoría o en el alcance de la auditoría que pueden haber ocurrido después de completar la fase de planeación.

- Evaluar el Proceso de Evaluación de la Gerencia

Al completar la auditoría, evaluamos la evaluación de la gerencia de la eficacia del control interno sobre reporte de información financiera y concluimos sobre si la evaluación de la gerencia está presentada razonablemente. Nuestra evaluación considera si la gerencia tiene una base para su conclusión sobre la eficacia del control interno. Evaluamos la base de la gerencia para su evaluación determinando si su proceso, incluyendo si la gerencia usó una estructura adecuada de control interno y desarrolló documentación suficiente y otra evidencia para soportar su evaluación.

3.4.4 Resumen de Revisión

- Memorando Resumen de Revisión

El Memorando Resumen de Revisión (SRM) es la principal documentación de nuestros resultados y conclusiones importantes de la auditoría, que resalta sus principales temas sin repetir documentación ya existente. El SRM facilita al equipo del compromiso y, cuando lo requiere al revisor independiente, sus evaluaciones sobre la evaluación final y en marcha de los temas importantes.

Como regla general, el SRM resalta los asuntos importantes del compromiso en lugar de generar información nueva. En algunos casos, podemos preparar un documento para el cliente que resume los principales temas, pero que no incluye todo lo que debe contener el SRM. Para evitar duplicación, podemos complementar los documentos preparados para el cliente con la información adicional necesaria.

Documentamos los hallazgos o temas significativos, las acciones tomadas para tratarlos, y la base para las conclusiones alcanzadas en el SRM. Los hallazgos o temas significativos son asuntos sustantivos importantes para los procedimientos ejecutados, la evidencia obtenida, o las conclusiones alcanzadas.

También incluimos en el SRM una breve discusión de nuestros hallazgos de control interno que

fueron considerados al ejecutar nuestra evaluación general y también nuestras conclusiones sobre la evaluación de la gerencia y la eficacia del control interno sobre reporte de información financiera. El proceso de evaluación para alcanzar una conclusión sobre la eficacia del control interno es materia de juicio y requiere que consideremos la evidencia obtenida de varias fuentes, tales como la idoneidad de la evaluación ejecutada por la gerencia, las pruebas sobre controles, otros procedimientos de auditoría ejecutados durante la auditoría de estados financieros, y deficiencias de control identificadas.

Específicamente, los procedimientos a considerar que son ejecutados como parte de la auditoría de estados financieros incluyen, pero no se limitan a:

- 1) hallazgos con respecto a actos ilegales y partes relacionadas.
- 2) indicios de influencia (bias) por parte de la gerencia al hacer estimaciones contables y al seleccionar principios de contabilidad, y
- 3) aseveraciones equívocas detectadas por procedimientos sustantivos.

El alcance de tales aseveraciones equívocas podría alterar nuestro juicio acerca de la eficacia de los controles. Sin embargo, cuando concluimos en una auditoría integrada, también consideramos que la ausencia de aseveraciones equívocas durante nuestros procedimientos sustantivos no aporta evidencia de que los controles relativos a la aseveración que se está probando son eficaces.

- Completar el Resumen de Revisión y Aprobación

Se completa un Resumen de Revisión y Aprobación para cada auditoría documentando las revisiones según se requieran por los Requerimientos de Auditoría Locales de cada país (por el revisor independiente, los ejecutivos del compromiso y el senior en U.S.).

El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su revisión y aprobación del Resumen. El revisor independiente, cuando sea aplicable, firma el Resumen para evidenciar su aprobación para emitir nuestro informe sobre los estados financieros.

3.4.5 Comunicaciones al cliente

- Tener una Reunión de Cierre con el Cliente

Al concluir la auditoría, cuando finalizamos nuestro informe de auditoría sobre los estados financieros del cliente y nuestro informe sobre el control interno sobre reporte de información financiera, si es aplicable, nos reunimos con la gerencia del cliente y, en su caso, con el comité de auditoría para discutir los resultados de la auditoría. El producto clave que entregamos a todos los clientes es nuestro informe de auditoría sobre sus estados financieros y, si es aplicable, nuestro informe sobre el control interno sobre reporte de información financiera.

Adicionalmente, podemos proveer nuestra carta a la gerencia donde se discuten el control interno y otros asuntos identificados durante el curso de la auditoría, “advertencias oportunas” sobre temas emergentes, y perspectivas de negocios. Típicamente discutimos en nuestra carta a la gerencia las circunstancias que nos llevaron a ajustes significativos y consideramos si representan una deficiencia significativa. Hacemos esto aunque las diferencias netas en total no sean materiales.

Cuando identificamos riesgos con implicaciones de fraude, o cuando determinamos que hay evidencia de que existe o puede existir fraude, consideramos comunicar estos asuntos a la gerencia, al comité de auditoría y, en ciertos casos, a otros. Cuando identificamos factores a considerar con implicaciones de control continuas, consideramos si los factores representan asuntos que deben comunicarse a la gerencia y al comité de auditoría (o aquellos que tienen a su cargo el gobierno

corporativo).

Cuando sea aplicable, nuestras comunicaciones al comité de auditoría (o aquellos que tienen a su cargo el gobierno corporativo) incluyen aquéllas requeridas por los Requerimientos de Auditoría Locales del área

- Comunicaciones al Cliente y Productos a Entregar (Deliverables)

Presentamos las comunicaciones y/o los productos a entregar que acordamos con la gerencia del cliente y/o el comité de auditoría, los cuales pueden incluir:

- Informe sobre los Estados Financieros
- Informe sobre el Control Interno, si es aplicable
- Carta a la Gerencia

Comunicaciones Requeridas

Resumen de Hallazgos y Temas Significativos: Comunicamos los hallazgos y temas significativos a la gerencia y otros. Informamos a la gerencia y otros los siguientes hallazgos y temas significativos:

- Temas que dan origen a riesgos significativos
- Resultados de procedimientos indicando que puede haber una aseveración equívoca material en la información financiera
- Resultados de procedimientos indicando que tenemos que revisar nuestra evaluación de riesgo y/o nuestras respuestas a estos riesgos
- Circunstancias que causen dificultad significativa para aplicar procedimientos de Auditoría
- Que pudieran resultar en una modificación a nuestro informe
- Hallazgos y temas significativos relacionados con la selección, aplicación y consistencia de los principios contables
- Hallazgos significativos identificados durante la revisión de la información financiera interina, si es aplicable
- Diferencias de auditoría no registradas por encima del importe nominal,
- Diferencias de auditoría registradas que pudieran tener un efecto material en los estados financieros de la entidad.

Un proceso inadecuado para reportar y comunicar las deficiencias por parte de auditoría interna u otros representa una deficiencia de control que podría resultar en una deficiencia significativa, una debilidad material, o una limitación sobre el alcance de nuestro compromiso. Además, no se requiere que ejecutemos procedimientos suficientes para identificar todas las deficiencias de control; más bien, debemos comunicar las deficiencias en el control interno sobre reporte de información financiera de las cuales tenemos conocimiento.

No es necesario que nosotros repitamos información acerca de deficiencias identificadas anteriormente y reportadas a la gerencia por auditoría interna y otros. Sin embargo, debemos considerar si los auditores internos y otros están reportando las deficiencias oportunamente a los niveles apropiados de la gerencia.

Cuando identificamos un fraude, u obtenemos información de que puede existir fraude, lo comunicamos a la gerencia. Si el fraude, o posible fraude, involucró a la gerencia o a empleados con una función significativa en los controles internos, o resulta en una aseveración equívoca material, también lo comunicamos al comité de auditoría y, en ciertas circunstancias, a otros.

Control Interno (Evaluar el Control Interno a Nivel de Entidad): Comunicamos, por escrito, cualesquier

deficiencias significativas o debilidades materiales en el diseño o implantación del control interno a la junta directiva y/o al comité de auditoría.

Típicamente, el equipo primario también reúne los comentarios para la carta a la gerencia de las localidades y consolida las recomendaciones para la gerencia y aquellos que tienen a su cargo el gobierno corporativo. Generalmente, el equipo local discute los comentarios para la carta a la gerencia con la gerencia local antes de comunicar tales comentarios a la gerencia.

Si las regulaciones locales requieren que los equipos locales completen una auditoría estatutaria, ellos deben seguir la guía para compromisos con una entidad individual para completar su comunicación con la gerencia local y con el comité de auditoría.

Retenemos la versión final de cualquier comunicación con la gerencia y/o el comité de auditoría con documentos o con notas sobre la reunión. Documentamos la naturaleza de las comunicaciones sobre fraude hechas a la gerencia, al comité de auditoría, y otros.

Documentamos oportunamente las discusiones de hallazgos y temas significativos con la gerencia y con otros. Nuestra documentación incluye los hallazgos y temas significativos discutidos, cuándo fueron discutidos y con quién tuvo lugar la discusión. El ejecutivo a cargo de la auditoría evidencia su revisión y aprobación de las comunicaciones finales con el cliente

3.4.6 Complementación de la Documentación de Auditoría.

- Documentar Nuestro Trabajo

La documentación es una parte integral de nuestras responsabilidades de auditoría. Usamos juicio profesional para determinar la naturaleza y alcance de la documentación necesaria para cada aseveración relevante. Hacemos el archivo de nuestros papeles de trabajo de la auditoría al final de un compromiso cuando nuestros procedimientos y documentación están completos.

Nuestros papeles de trabajo de auditoría proveen el principal soporte para nuestras conclusiones y evidencian la ejecución de una auditoría consistente con las normas profesionales, requisitos reglamentarios y políticas de la firma.

Nuestra documentación de auditoría contiene información suficiente para permitir que un auditor experimentado que no tenga conexión anterior con el compromiso pueda comprender la naturaleza, oportunidad, alcance y los resultados de los procedimientos ejecutados, la evidencia obtenida, las conclusiones alcanzadas, incluyendo los hallazgos y temas significativos surgidos durante la auditoría y las conclusiones alcanzadas sobre estos hallazgos y temas significativos. Al documentar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría ejecutados, documentamos quién ejecutó el trabajo de auditoría y la fecha en que se completó el trabajo. Adicionalmente, documentamos quién revisó el trabajo y la fecha y alcance de tal revisión. Al documentar nuestro trabajo y completar nuestra documentación, nosotros:

- Determinamos que todos los procedimientos de auditoría han sido completados y se han firmado
- Determinamos que los pasos apropiados en el PGAP han sido completados y se han firmado
- Determinamos que las secciones aplicables del SASC han sido completadas y se han firmado

En situaciones donde encontramos necesario ejecutar procedimientos de auditoría adicionales después de la fecha de liberación del informe de auditoría, documentamos:

- Las circunstancias encontradas y las razones para agregar documentación adicional

- Los procedimientos de auditoría nuevos o adicionales ejecutados, evidencia obtenida, y conclusiones alcanzadas
- Cuándo y quién hizo y revisó los cambios resultantes a la documentación de auditoría
- Hallazgos y Temas Significativos

Los hallazgos y temas significativos son asuntos sustantivos que son importantes para nuestra auditoría. Documentamos las discusiones de los hallazgos y temas significativos con la gerencia en forma oportuna. Otros con quienes podemos discutir hallazgos y temas significativos incluyen aquellos que tienen a su cargo el gobierno corporativo, otro personal dentro de la entidad y otras personas externas tales como personas que proveen consejo profesional a la entidad. Nuestra documentación incluye los hallazgos y temas significativos discutidos, cuándo fueron discutidos y con quién se mantuvo la discusión.

Si identificamos información que contradice o es inconsistente con nuestra conclusión final respecto a los hallazgos y temas significativos, documentamos cómo tratamos la contradicción o inconsistencia al formar nuestra conclusión final.

- Hacer el Cierre de los Papeles de Trabajo

El proceso final de archive es ejecutado al final de un compromiso cuando nuestros procedimientos y documentación están completos. El proceso final referido como la fecha de terminación de la documentación ocurre en forma oportuna después de la fecha del informe de auditoría. El tiempo entre la fecha de liberación del informe y el proceso final no es mayor de 45 días. Este proceso no se retrasa por causa de la finalización de ciertos productos a entregar, tales como la carta a la gerencia.

Después de la fecha de terminación de la documentación, no agregamos ni eliminamos ninguna documentación antes de finalizar el período durante el cual debemos retener tal documentación. Cuando encontramos necesario modificar la documentación de auditoría o agregar nueva documentación de auditoría después de la fecha de terminación de la documentación, sin importar la naturaleza de las modificaciones o adiciones, documentamos:

- Cuándo y por quién fueron hechas y (donde sea aplicable) revisadas
- Las razones específicas para hacerlas
- El efecto, si lo hubiere, sobre nuestras conclusiones

La documentación de auditoría, electrónica o en papel, no puede ser eliminada o descartada después de la fecha de terminación de la documentación. Cualquier documentación agregada después de la fecha de terminación de la documentación se hace en papel y se fecha contemporáneamente. La documentación agregada después de la fecha de terminación de la documentación debe ser aprobada por el Sub-Area PPD.

Si identificamos información que contradice o es inconsistente con nuestra conclusión final respecto a un hallazgo o tema significativo, documentamos cómo tratamos la contradicción o inconsistencia al formar nuestra opinión final.

CAPITULO CUATRO

4. Caso Práctico

En el presente capítulo, muestro un muy pequeño ejemplo de la aplicación del estudio SOX antes de iniciar una auditoría. El ejemplo que retomo en este apartado hace referencia a una prestadora de servicios, la cual se encarga de llevar la nómina de empresas que así se lo requieran.

Para efectos prácticos solo incorporo el proceso de evaluación de la nómina de la entidad ya que en el se puede observar el proceso de aplicación del estudio SOX, por lo que no incorporo toda la parte de la auditoría financiera que le correspondería ya que no es el objetivo del presente apartado mostrar todo el proceso de una auditoría integral.

Contexto de aplicación.

Antes de comenzar con el caso práctico es necesario ubicar a la entidad de la que nos referiremos. El nombre de la empresa es JABRA S.A. de C.V. Es una empresa que cotiza en la Bolsa de Valores de New York y que cumple con todas las características que requiere la SEC para pertenecer al grupo de las empresas cotizantes.

JABRA, S.A. de C.V ofrece el servicio de e-sourcing de nómina, a las compañías que así lo requieran, pues hay que recordar que las compañías prefieren dar a terceros procesos que consideran de mucho desgaste para ellas; el tamaño de la compañía es muy grande por lo que esta a su vez se divide en 3 empresas que son independientes legalmente pero que a nivel consolidado representan a JABRA, S.A de C.V.

- Operadora Winner Mystic (OWM)
- Operadora Superior Unica (OSU)
- Servidora Artesanal Winner (SAW)

A nivel consolidado e individual cada una de las empresas anteriormente mencionadas, deben de cumplir con los estatutos de la casa matriz, por lo que son evaluadas constantemente por el departamento de Control Interno general de todo el grupo, el cual a su vez es revisado una vez al año por auditores externos. A continuación se presenta la Narrativa de nómina en la cual se redacta como se lleva a cabo todo proceso que la compañía lleva a cabo para cumplir con la prestación del servicio:

JABRA, S.A. de C.V.
Narrativa del Proceso de Nómina

El proceso de nómina de Operadora Winner Mystic (OWM), Operadora Superior Unica (OSU) y Servidora Artesanal Winner (SAW) está diseñado para garantizar a la Compañía y a los asociados, que los pagos que se efectúen derivados de una relación de trabajo, se calculen de forma correcta y oportuna, así como el calculo y pago de los impuestos retenidos que señalen las leyes Federal del Trabajo, ISR, Seguro Social e INFONAVIT.

El objetivo del proceso es garantizar:

1. Que solo el personal autorizado, pueda acceder, modificar y consultar información en el sistema de nómina de People Soft
2. Que los asociados reciban el pago de nómina correcta y oportunamente en base al periodo trabajado.
3. Que los cálculos para el pago de nómina y las retenciones de impuestos, se calculen y paguen de manera correcta y oportuna.
4. Que los registros generados por los pagos de nomina se actualicen correcta y oportunamente en los libros de mayor dentro de cada período que corresponda.
5. Que los registros por las provisiones de Seguro Social, INFONAVIT, Aguinaldo y bono, se registren correcta y oportunamente en los libros de mayor.

Los sistemas computacionales que la compañía utiliza para llevar a acabo el proceso de nomina son los siguientes

1. SMART Y/O TAMESYS Tiempo y Asistencia: Sistema que calcula el tiempo trabajado de los asociados de jornada completa y parcial (horas normales, primas de domingo, horas extras, horas en día de descanso e incentivos) que registran las entradas y salidas en un reloj checador a través del gafete con código de barras.
2. SISTEMA DE NOMINA PeopleSoft: Sistema que calcula la nómina de los asociados (pagos, impuestos y deducciones), calcula las provisiones y genera las pólizas para el registro de los gastos.
3. JEWEL: Sistema que se utiliza para registrar manualmente en los libros de mayor los registros generados por los pagos y descuentos manuales en la nómina.
4. SICBA: Sistema que se utiliza para llevar el control de la emisión de cheques cobrados y cancelados
5. SICOCHE: Sistema que se utiliza para llevar el control de los cheques manuales que se liberan para el pago
6. JOURNAL: Sistema que se utiliza para llevar el registro en los libros de mayor de los gastos de nómina, gastos por prestaciones e impuestos patronales.
7. TESOP: Sistema que se utiliza para informar a Finanzas sobre los egresos en efectivo derivados del pagos de nómina e ínter compañías por pagos de nómina a través de tarjeta propia.
8. SPNTP: Sistema que se utiliza para llevar el control del pago neto de nómina de los asociados de tiendas
9. SCU: Sistema para el Control de Usuarios.

Personal de contacto en el proceso de nomina

1. José Alberto Montiel, Director de Personal y Servicios (Dueño Principal del Proyecto)
2. José Luis Hernández, Subdirector de Personal
3. Pilar Rojas Suarez. Director de Sistemas

Descripción del proceso

Sistema de tiempo y asistencia TAMESYS

Seguridad del sistema de nómina

1. Para garantizar el acceso de información al sistema de nómina People Soft, el Administrador del Sistema de la Dirección de Personal, realizará la validación del perfil solicitado a través del SCU (Sistema de Control de Usuarios) previamente autorizada por el Gerente de la unidad ó Distrital, revisando que corresponda el puesto del asociado y negocio de que se trate, al perfil solicitado y procederá a la autorización ó cancelación de la misma. (Control 1) En caso de baja de la Compañía o transferencia de los asociados que cuentan con un usuario de People Soft se aplica el proceso descrito en la narrativa del SCU.

El Gerente de Finiquitos, revisa semestralmente que los privilegios y funciones de 15 usuarios, estén en el sistema de nómina P. S. de acuerdo a los perfiles de los puestos les anota la fecha y los firma (Control 2)

2.- Para evitar que los usuarios actualicen en forma incorrecta las contrataciones, aumentos, finiquitos etc., el sistema de nómina People Soft tiene una serie de validaciones como el RFC y el NSS (número de seguridad social), así como diversos parámetros definidos y capturados por el usuario administrador del sistema para asegurar que los asociados se den de alta y baja una sola vez, que no se registren aumentos de sueldo por encima del autorizado y que no se generen dos nóminas de un solo asociado.

Nómina de Asociados de jornada parcial

3. Son asociados contratados en función a un sueldo por hora. Cada asociado recibe un gafete con código de barras que escanea las checadas de entradas y salidas en un reloj checador que sirven de base para determinar el tiempo trabajado en el periodo (horas normales, horas extras, horas en descanso, primas de domingo, incentivos, faltas e incapacidades). En algunas unidades, los asociados checan sus tiempos a través de tarjeta de cartón en lugar de gafete con código de barras.

Nómina de asociados de jornada Completa

4. Son asociados contratados en función a un sueldo mensual, es decir se les paga de acuerdo al número de días trabajados.

Cada asociado recibe un gafete con código de barras que escanea las checadas de entradas y salidas en un reloj checador, estas sirven de base para determinar el tiempo trabajado en el periodo (horas extras, horas en descanso, primas de domingo e incentivos, faltas e incapacidades). En algunas unidades, los asociados checan sus tiempos a través de tarjeta de cartón en lugar de gafete con código de barras.

5. Para garantizar que las tiendas transmitieron el tiempo trabajado por los asociados, el Jefe de Personal revisa diariamente que los asociados hayan registrado todas sus entradas y salidas, al cierre de nómina se asegura del tiempo real trabajado por cada asociado (faltas, incapacidades, vacaciones, etc), en caso de omisiones o diferencias las aclara con los Jefes de Departamento (Control 4). Una vez determinado el tiempo real trabajado por los asociados, es autorizado por la Gerencia de la Tienda con la firma (Control 4A)

Una vez autorizado este reporte el Jefe de Personal transmite al sistema de nómina People Soft la interfase del sistema de tiempo y asistencia SMART Y/O TAMESYS que contiene los archivos de

tarjetas de tiempo y de entradas y salidas con su respectivo archivo de cifra de control, mismos que dan la seguridad que los archivos llegarán completos, que no existan registros duplicados y que correspondan al periodo correcto. Para las determinantes que no cuentan con sistema de tiempo y asistencia, la captura de las tarjetas de tiempo debe hacerla directamente en People Soft (Control 5). Adicionalmente, revisa en el sistema de nómina P.S. que todos los asociados tengan la tarjeta de tiempo para el pago de nómina.

En oficinas, el sistema de nómina emite el reporte de las unidades que el sistema SMART Y/O TAMESYS de tiempo y asistencia no transmitió, el Departamento de Nómina da seguimiento a través de correos electrónicos hasta asegurarse que todas las determinantes transmitieron (Control 6).

El ausentismo se envía al sistema de nómina People Soft, a través del sistema de tiempo y asistencia TAMESYS y se determina cuando el asociado no tiene checada o asignado el día como vacaciones o descanso, el Jefe de Personal de la tienda captura en el sistema de nómina People Soft la incapacidad en caso de que presente el certificado emitido por el IMSS que justifique la ausencia

6.- El sistema de nómina People Soft incluye el modulo de “comisiones” que calcula el importe a pagar a cada uno de los asociados en base a las ventas del mes. El Jefe de Personal revisa que los importes calculados sean correctos. El Gerente de la unidad revisa antes del proceso de nómina quincenal, que los importes de los asociados sean correctos y de acuerdo al procedimiento establecido, y autoriza con su firma el reporte de comisiones final, En caso de existir diferencias, estas se aclaran (Control 7).

Una vez autorizado este reporte automáticamente se incluyen las comisiones para el pago de nómina

Nómina de Asociados de Oficinas, Subgerente de tiendas y nivel Ejecutivo y pagos adicionales

7. Los cálculos de nómina para los asociados de oficinas, subgerentes de tiendas y Ejecutivos, los realiza el sistema automáticamente considerando la totalidad de días trabajados en la quincena. Los movimientos de altas, bajas, incrementos de sueldo y trasferencias se capturan directamente en People Soft por el área de Personal siempre y cuando estén autorizados de acuerdo a las políticas.

Para efectuar algún pago por concepto de pagos adicionales derivados de gratificaciones, ayuda de renta o mudanza, tiempo extra, primas de domingo o descuento por faltas, se requiere la solicitud expresa del jefe inmediato con nivel de gerente en adelante. El Auxiliar de pagos adicionales en oficinas, antes del proceso de nómina semanal o quincenal, revisa que las solicitudes, estén autorizadas por el jefe inmediato de nivel subdirector en adelante, de acuerdo a la política y realiza la captura en el sistema P.S. Una vez que se capturan, se archivan las solicitudes (Control 8)

8.- Los aumentos de sueldos se capturan antes del proceso de nómina y de acuerdo con las fechas indicadas en el calendario de procesos, por las Jefas de Personal, por los asociados de la Dirección Personal y de R.H., quienes cuentan con password autorizado y los movimientos de personal debidamente autorizados de acuerdo a la política de autorización de R.H.

Cálculo de la nómina

9.- Una vez que se tiene en el sistema de nómina People Soft la información (tiempo trabajado, pagos adicionales faltas, incapacidades, aumentos de sueldos, aguinaldo, bono, etc.), se procesa la nómina, Los asociados de la Dirección de Personal revisan que los cálculos individuales de las claves pagadas y retenidas en nóminas, semanales, quincenales, aguinaldo y bono sean correctas, efectuando una revisión SELECTIVA de los cálculos de nómina de 40 asociados (Control 9).

El Subgerente de Coordinación de Sistemas al recibir los correos de los Subgerentes de la Dirección de Personal con el VO BO de los cálculos de nómina correctos, envía el correo al Área de Sistemas

autorizando se confirme el proceso y archiva los correos.

Impresión y conciliación de Nómina

10. Al terminar la confirmación de las nóminas el sistema emite los siguientes reporte por cada proceso y tipo de nómina:

- a) Listado de nómina. La impresión se efectúa en cada una de las tiendas y a nivel Corporativo se emite un tanto de toda la Compañía, este reporte detalla que claves de percepciones y deducciones afectan la nómina de los asociados para determinar el neto a pagar, así mismo nos indica los totales que se pagaran por cada tienda y un total a nivel compañía para determinar el gasto global.
- b) Recibos de sueldo, La impresión se efectúa en cada una de las tiendas y en el Corporativo se imprime el Staff, este documento se emite por cada uno de los asociados y en el se indican los conceptos pagados (tiempo trabajado) y las deducciones (ISR, Seguro Social etc), así como el neto que recibirán.
- c) Conciliación de nómina por tipo de pago, Este reporte nos indica el número de asociados, el neto a pagar de cada uno y un total a nivel Compañía, por cada tipo de pago (cheque, depósito bancario y tarjeta propia de nómina)
- d) Sumaria de cheques. Este reporte nos indica a que asociados se les emitió cheque para el neto de su nómina.
- e) Sumaria de depósitos bancarios. Este reporte nos indica los asociados a los cuales se les efectuara un depósito bancario por el neto de nómina.
- f) Sumaria de depósitos en tarjeta propia. Este reporte nos indica los asociados a los cuales se les efectúa un deposito en la tarjeta propia de nómina por el neto de su nómina
- g) Cheques. Son los cheques con los cuales se les paga a los asociados.
- h) Archivo para depósito bancario. Archivo que contiene la cuenta, nombre e importe a depositar de la nómina, se trasmite del sistema de nómina people soft al sistema "Línea Banamex Digitem" y Bancomer, se revisa que el importe sea igual al del amarre de nómina y una vez certificado el importe se autoriza electrónicamente con firma mancomunada para la transmisión al Banco.
- i) Archivo para deposito en tarjeta propia Archivo que contiene; numero de asociado e importe a depositar de cada uno, se trasmite del sistema de nómina people soft al sistema "Tarjeta Propia de Nómina", se revisa que el importe total de archivo sea igual al del amarre de nómina, una vez certificado el importe, el Subdirector de Nómina autoriza electrónicamente para la transmisión al sistema de tarjeta propia

11. Para tener la certeza de que todos los asociados están incluidos en los diferentes medios de pago (cheque, tarjeta propia, depósitos bancarios), estos se concilian contra el total del neto a pagar de la nómina. Para la nómina de ejecutivos (confidenciales), adicionalmente se elabora una conciliación de los sueldos y número de ejecutivos de la nómina de periodo anterior contra la emitida considerando contrataciones, finiquitos, aumentos etc. El Subdirector de Personal revisa la conciliación por "tipos de pago" la cual se elabora en cada proceso de nómina semanal, quincenal, aguinaldo y bono dejando evidencia de la autorización a través de la rubrica. Para la nómina confidencial la revisa y autoriza además el Director de Personal. En caso de existir diferencias, estas se aclaran (Control 10).

12. El Subdirector de Personal a través de firmas mancomunadas, revisa en el amarre de nómina, que la derrama del efectivo de Tarjeta Propia y Pagomático, sea correcta, autoriza electrónicamente y firma los amarres (Control 11)

13. El Sistema de Nómina después de cada proceso emite las pólizas en archivos planos y las interfasa al Journal, el auxiliar de nómina revisa que las pólizas emitidas por el sistema de nómina sean igual a los listados de nómina semanal o quincenal. El Subgerente de Control Contable, revisa

que los registros de las nóminas en la contabilidad sean correctos, a través de revisar que las pólizas e interfases sean aceptadas en el sistema de contabilidad Journal dejando evidencia al firmar el control de póliza emitida en el mes (Control 12)

Provisiones automáticas y manuales

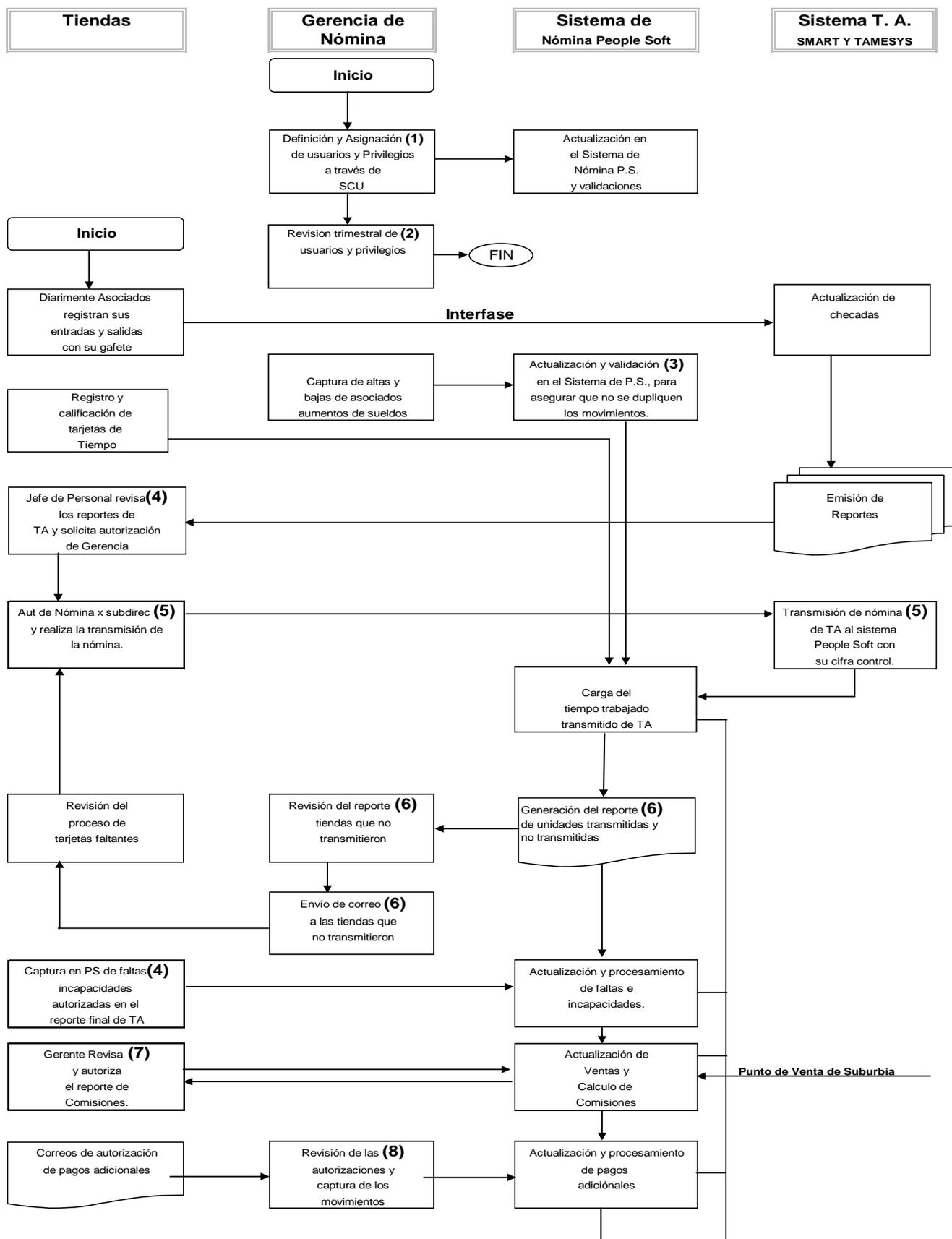
14. El Sistema de People Soft diariamente genera e interfasa automáticamente al sistema Journal la provisión de cuotas para Seguro Social e Infonavit, determinada con base al salario diario integrado de los asociados que se contratan, finiquitan o se les modifica el sueldo, La provisión para aguinaldo se genera mensualmente en forma automática con base en los sueldos nominales de la plantilla vigente.

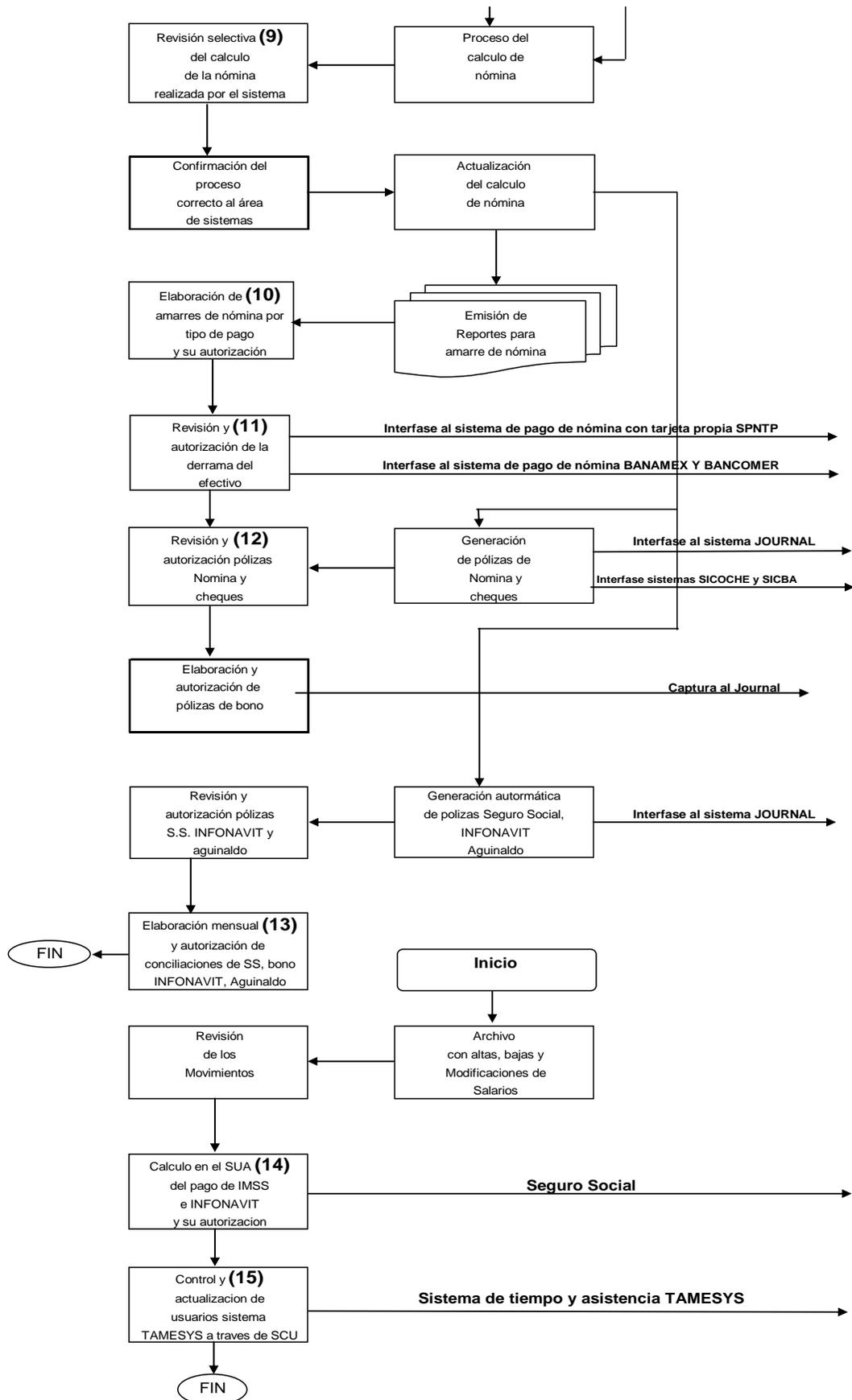
La póliza y aplicación de la provisión de Bono se realiza mensualmente en forma manual tomando como base el dato del correo que envía la Dirección de Contraloría quien de acuerdo a sus procedimientos y políticas determina los importes por registrar Todas las provisiones se ajustan contra los pagos reales. El auxiliar de Control Contable mensualmente elabora la conciliación de Seguro Social, INFONAVIT y Aguinaldo, reflejando los pagos. El Subgerente de Control Contable revisa las conciliaciones de las provisiones contra los saldos en balanza y mensualmente las envía en archivo a los Gerentes del Área y Subdirectores a través de correo electrónico para su visto bueno y autorización (Control 13)

15. Para calcular el pago de Cuotas de Seguro Social e Infonavit, mensualmente, se extraen del Sistema de People Soft, dos archivos planos con los movimientos del período por; contrataciones, finiquitos, modificaciones, transferencias, ausentismo, créditos Infonavit y datos generales de los asociados, esta información se verifica manualmente con los reportes de las transmisiones al IMSS, antes de efectuar la interfase al “Sistema único de autodeterminación”(SUA) para que calcule y genere el pago. Se verifica selectivamente que el cálculo de cuotas IMSS e Infonavit sea correcto, se confrontan los importes a pagar, número de asociados y porcentajes de las primas de riesgo generados en nuestro cálculo contra la información de los archivos que entrega mensualmente el Seguro Social e Infonavit. El Subdirector de Seguro Social e Infonavit mensualmente autoriza el pago de cuotas de Seguro Social, para lo cual revisa que los importes sean correctos en el control “pago de cuotas” y autoriza las transferencias de archivos SUA en la banca electrónica a nombre del Seguro Social. (Control 14).

Para garantizar el acceso de información al sistema de tiempo y asistencia TAMESYS, el Administrador del Sistema de la Dirección de Personal, realizará la validación del perfil solicitado a través del SCU (Sistema de Control de Usuarios) previamente autorizada por el Gerente de la unidad ó Distrital, revisando que dicho perfil corresponda al puesto del asociado y negocio de que se trate y procederá a la autorización ó cancelación del mismo. (Control 15) En caso de baja de la Compañía o transferencia de los asociados que cuentan con un usuario de TAMESYS se aplica el proceso descrito en la narrativa del SCU.

PROCESO DE NOMINA





Sarbanes-Oxley
Nómina- Payroll

Control	Concepto	Procedimiento	Universo	Prueba	Sistema Estadístico	Prestadora que le aplica		Financial Control Risk:
						En prueba	Realizada	
Control 3 Testwork	El sistema de nómina People Soft tiene una serie de validaciones como el RFC y el NSS (número de seguridad social), así como diversos parámetros definidos y capturados por el usuario administrador del sistema para asegurar que los asociados se den de alta	Utilizamos los siguientes atributos para determinar la eficacia del control revisado: A Validar que los asociados seleccionados se den de alta una sola vez a través del No. Asociado, RFC, No. Seguro Social (NSS) y obtener evidencia (pantallas People Soft). B Validar que por los asociados seleccionados no se puedan capturar en People Soft incrementos de sueldos fuera del rango autorizado y obtener evidencia (pantallas de rechazo del sistema). C Validar que los asociados que fueron última baja en las tiendas seleccionadas se den de baja una sola vez a través del No. Asociado, RFC No. De Seguro Social (NSS) y obtener evidencia (pantalla People Soft).	143610 Empleados	17 Empleados	IACL	OWM,OSU y SAW	OWM	Alto
Control 5 Testwork	El Jefe de Personal transmite al sistema de nómina People Soft la interfase del sistema de tiempo y asistencia SMART Y/O TAMESYS que contiene los archivos de tarjetas de tiempo y de entradas y salidas con su respectivo archivo de cifra de control, mismos	Utilizamos los siguientes atributos para A Validar que la información que fue enviada de las tiendas del SMART o TAMESYS a People Soft(PS) sea la misma que el sistema de nómina (PS) haya recibido. Para revisar el atributo: 1 Solicitar al Gerente de Desarrollo de Sistemas las pantallas que genera el servidor de Producción, el cual ayuda a validar la cifra control del envío de información a People Soft por cada una de las determinantes seleccionadas. 2 Verificar que las líneas transmitidas en la cifra control de la primer pantalla (1) correspondan a las líneas de la segunda pantalla (2) y el porcentaje de transmisión es 100%.	1214 Quincenas	7 Quincenas	IACL			Alto
Control 6 Testwork	El sistema de nómina emite el reporte de las unidades que el sistema SMART Y/O TAMESYS de tiempo y asistencia no transmitió, el Departamento de Nómina da seguimiento a través de correos electrónicos hasta asegurarse que todas las determinantes transmitier	Utilizamos los siguientes atributos para A Validar que todas las tiendas hayan transmitido correo y oportunamente su nómina. B En caso de encontrar tiendas sin transmitir solicitar el correo electrónico de seguimiento a estas tiendas.	10 Quincenas	7 Quincenas	IACL	OWM,OSU y SAW	OWM,OSU y SAW	Alto
Control 7 Testwork	El Gerente de la unidad revisa antes del proceso de nómina quincenal, que los importes de los asociados sean correctos y de acuerdo al procedimiento establecido, y autoriza con su firma el reporte de comisiones final	Utilizamos los siguientes atributos para A Verificar la evidencia de la revisión de las comisiones	7 Tiendas Enero-Mayo 380 tiendas por 5 meses	3 Tiendas	IACL			Alto

		<p>B Verificar la evidencia de autorización de la gerencia del cálculo de las comisiones en el reporte de comisiones final.</p> <p>C Validar la firma de la gerencia a través del catálogo de firmas.</p> <p>D Validar el pago de la comisión del jefe o subjefe en People Soft.</p>							
--	--	---	--	--	--	--	--	--	--

Control 9 Testwork	Los asociados de la Dirección de Personal revisan que los cálculos individuales de las claves pagadas y retenidas en nominas, semanales, quincenales, aguinaldo y bono sean correctas, efectuando una revisión SELECTIVA de los cálculos de nómina de 40 asocia	Utilizamos los siguientes atributos para determinar la eficacia del control revisado:	10 Quincenas	7 Quincenas	ACL	OWM,OSU,S AW	OWM,OSU,SA W	Alto
--------------------	---	---	--------------	-------------	-----	-----------------	-----------------	------

		<p>A Verificar la evidencia de la realización del cálculo manual mediante el formato establecido por el área de personal.</p> <p>B Verificar que las tablas de impuestos utilizadas para el cálculo, sean las correctas vigentes a esa fecha.</p> <p>C Verificar el correcto cálculo de retención de ISR.</p> <p>D Verificar la correcta determinación del tope para la aportación de vales de despensa.</p> <p>E Verificar el factor para determinar el pago del seguro de vida gravado.</p> <p>F Verificar el correcto cálculo del IIMSS.</p> <p>G Verificar que el cálculo manual coincida con el cálculo determinado por el sistema PS.</p>						
--	--	--	--	--	--	--	--	--

Control 11 Testwork	El Subdirector de Personal a través de firmas mancomunadas, revisa en el amarre de nómina, que la derrama del efectivo de Tarjeta Propia y Pagomático, sea correcta, autoriza electrónicamente y firma los amarres (Control 11).	Utilizamos los siguientes atributos para determinar la eficacia del control revisado:	60 Quincenas	7 Quincenas	ACL	OWM,OSU y SAW	OWM,OSU y SAW	Alto
---------------------	--	---	--------------	-------------	-----	------------------	------------------	------

		<p>A Verificar la elaboración de la conciliación por tipo de pago en el reporte "Amarre de nómina".</p> <p>Verificar que la conciliación "Amarre de nómina" coincida contra el reporte "Amarre de nómina por tipo de pago" que emite el sistema de nómina (People Soft).</p> <p>B Verificar que el importe total de la conciliación "Amarre de nómina" por tipo de pago, coincida contra el importe total del Listado de Nómina del sistema PS (nómina blanca), para asegurar que todos los asociados están incluidos en algún tipo, con la fina</p> <p>C Verificar que los pagos con cheque en la conciliación amarren contra la Sumaria de Cheques.</p> <p>D Verificar la autorización del Subdirector (Normal) ó Director (confidencial) en la conciliación por tipo de pago "Amarre de nómina"</p> <p>E</p>						
--	--	--	--	--	--	--	--	--

		<p>F Verificar la elaboración del amarre de nómina previo a la derrama de Tarjeta propia, Banamex y Bancomer.</p> <p>G Verificar que la diferencia del "número de empleos", entre la liberación de abonos de Tarjeta Propia contra el amarre por tipo de pago, corresponda contra las cancelaciones/rechazos de depósitos por motivo de baja.</p> <p>H Verificar el importe a pagar en la conciliación por tipo de pago en el reporte "Amarre de nómina" de Banamex, Bancomer y Tarjeta Propia coincida contra el reporte de la transferencia electrónica: Pagomático, PAGEL Interbancario y Liberación de abonos re</p> <p>I Verificar la autorización del amarre de transmisión de Tarjeta Propia, Banamex y Bancomer por parte del Subgerente de Nómina o Subdirector de Personal.</p>							
Control 12 Testwork	El Subgerente de Control Contable, revisa que los registros de las nóminas en la contabilidad sean correctos, a través de revisar que las pólizas e interfases sean aceptadas en el sistema de contabilidad Journal dejando evidencia al firmar el control de	Utilizamos los siguientes atributos para determinar la eficacia del control revisado:	60 Quincenas	7 Quincenas	ACL	OWM,OSU y SAW	OWM	Alto	
		<p>A Eugenia08</p> <p>B Verificar que la póliza contable del registro de la nómina coincida contra el importe a pagar con el importe de cheques del "Amarre de nómina Quincenal" que realiza el área de Personal.</p> <p>C Verificar el correcto registro de la nómina (cuenta contable: 570) en el sistema de contabilidad Journal</p> <p>D Verificar la evidencia de revisión (firma) de las pólizas generadas para su registro en contabilidad, por parte del del Subgerente de Control Contable.</p>							
Control 13 Testwork	El Subgerente de Control Contable revisa las conciliaciones de las provisiones contra los saldos en balanza y mensualmente las envía en archivo a los Gerentes del Área y Subdirectores a través de correo electrónico para su visto bueno y autorización (Cont	Utilizamos los siguientes atributos para c	Enero-Mayo 08	3 Meses	ACL	OWM,OSU y SAW	OWM	Alto	
		<p>A Validar que se haya realizado la conciliación de las provisiones</p> <p>B Verificar el saldo de la conciliación vs la balanza de comprobación</p> <p>C Solicitar el correo electrónico para el visto bueno.</p>							
Control 14 Testwork	El Subdirector de Seguro Social e INFONAVIT mensualmente autoriza el pago de cuotas de Seguro Social, para lo cual revisa que los importes sean correctos en el control "pago de cuotas" y autoriza las transferencias de archivos USA en la banca electrónica	Utilizamos los siguientes atributos para c	Enero-Mayo 08	3 Meses	ACL	OWM,OSU y SAW	OWM	Alto	
		<p>A Verificar que los controles de pagos de cuotas de Seguro Social coincidan con el importe de la Transferencia Electrónica Bancomer</p> <p>B Verificar que las solicitudes de "Pago de cuotas" se encuentren autorizadas por el ejecutivo correspondiente de Seguro Social (Correo electrónico enviado a Subdirectora de Personal)</p> <p>C Verificar que no existan diferencias representativas (mayor al 10%) entre el importe total pagado en SUA y el importe total emitido por el IMSS</p>							

NOMINA MATRIZ DE LO QUE PUEDE FALLAR EN CONTROLES

Objective	Risk	Existing Control	Preventative / Detective Systematic / Manual		Control Type	Key Control (Y/N)	Test Reference (Comments)	Sample Size	Control Deficiency (Y/N)	Exception deficiency description	System Used to INITIATE financial information	System Used to PROCESS financial information	System Used to AUTHORIZE financial information	System Used to REPORT financial information	System Used to RECORD financial information
			P	S											
Restringir que solo el personal autorizado pueda acceder, modificar y consultar información en el sistema de nómina de People Soft	Que personal no autorizado pueda acceder, modificar y consultar información en el sistema de nómina de People Soft	El Administrador del Sistema de la Dirección de Personal, realizará la validación del perfil solicitado a través del SCU (Sistema de Control de Usuarios) previamente autorizada por el Gerente de la unidad ó Distrital, revisando que corresponda el puesto d	P	S			1.pantalla de autorizacion en SCU, VALIDADA por del administrador del sistema de la direccion de personal, 2. datos de puesto de la consulta de expedientes de people soft				n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
Restringir que solo el personal autorizado pueda acceder, modificar y consultar información en el sistema de nómina de People Soft	Que personal no autorizado pueda acceder, modificar y consultar información en el sistema de nómina de People Soft	El Gerente de Finiquitos, revisa semestralmente que los privilegios y funciones de 15 usuarios, estén en el sistema de nómina P. S. de acuerdo a los perfiles de los puestos les anota la fecha y los firma (Control 2)	P	S			Obtener los siguientes reportes 1.- Definición de Privilegios de Jefas de Personal en Tienda para el Sistema Smart. 2.- Definición de Privilegios de Jefas de Personal en Tienda para el Sistema People Soft. 3.- Control de usuarios del sistema People Soft				n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
Evitar pagos ficticios u duplicados	Que los Asociados no reciban el pago de nomina correcta y oportunamente por el periodo trabajado	El sistema de nómina People Soft tiene una serie de validaciones como el RFC y el NSS (número de seguridad social), así como diversos parámetros definidos y capturados por el usuario administrador del sistema para asegurar que los asociados se den de alta	P	S			Obtener un número de empleado y comprobar que no se puede registrar su alta, baja, aumento de sueldo dos veces en People Soft				n/a	n/a	n/a	n/a	n/a
Que los registros de erogaciones por remuneraciones al personal correspondan a servicios efectivamente recibidos	Que existen registros de erogaciones por remuneraciones al personal por servicios no recibidos.	El Jefe de Personal revisa diariamente que los asociados hayan registrado todas sus entradas y salidas, al cierre de nómina se asegura del tiempo real trabajado por cada asociado (faltas, incapacidades, vacaciones, etc), en caso de omisiones o diferencias	D	M	MANUAL Y SISTEMATICO		Obtener los siguientes reportes Formatos de checadad omitidas. 2.- Reporte de Horas / Gasto (Smart) 3.- Formatos de Tiempo extra. 4.- Reporte de Originales y Editadas (Smart). 5.- Reporte de Entradas y Salidas (Smart). 6.- Formatos de cambios de horario.				Smart / Tamesys	Smart / Tamesys	Smart / Tamesys	Smart / Tamesys	N/A
Que los registros de erogaciones por remuneraciones al personal correspondan a servicios efectivamente recibidos	Que existen registros de erogaciones por remuneraciones al personal por servicios no recibidos.	Una vez determinado el tiempo real trabajado por los asociados, es autorizado por la Gerencia de la Tienda con la firma (Control 4A)	D	M	MANUAL Y SISTEMATICO		Reporte final de smart y/o tamesys firmado por gerencia				Smart / Tamesys	Smart / Tamesys	Smart / Tamesys	Smart / Tamesys	N/A

Registrar oportunamente la totalidad de erogaciones por remuneraciones al personal de servicios recibidos.	Omisión de registros de erogaciones por remuneraciones al personal de servicios recibidos.	El Jefe de Personal transmite al sistema de nómina People soft la interfase del sistema de tiempo y asistencia SMART Y/O TAMESYS que contiene los archivos de tarjetas de tiempo y de entradas y salidas con su respectivo archivo de cifra de control, mismos	P	S		Obtener: El cierre final del tiempo trabajado en TAMESYS Y/O SMART y Selectiva del listado de nómina emitido en People Soft para confirmar que los dos sistemas contengan la misma información.		People Soft / Smart / Tamesys	People Soft / Smart / Tamesys	Smart / Tamesys	People Soft / Smart / Tamesys	N/A
Asegurarse que la totalidad de la nómina de los asociados se encuentren registrados oportunamente.	Que no se registre la totalidad de la nómina de los asociados oportunamente.	el sistema de nómina emite el reporte de las unidades que el sistema SMART Y/O TAMESYS de tiempo y asistencia no transmitió, el Departamento de Nómina da seguimiento a través de correos electrónicos hasta asegurarse que todas las determinantes transmitier	D	M		Obtener: 1.- Reporte de Determinantes transmitidas y No transmitidas por "Smart" y "Spoc" de la nómina quincenal y semanal. 2.- Correos de seguimiento a las tiendas No transmitidas.		Smart / Tamesys	People Soft / Smart / Tamesys	Manual	People Soft	N/A
Registrar las comisiones por ventas efectivamente realizadas y que sean por el importe correcto.	Que se registren comisiones incorrectas y por servicios no recibidos	El Gerente de la unidad revisa antes del proceso de nómina quincenal, que los importes de los asociados sean correctos y de acuerdo al procedimiento establecido, y autoriza con su firma el reporte de comisiones final, En caso de existir diferencias, estas	D	M		Obtener el reporte de comisiones(sólo suburbia), verificando que los cálculos hayan sido revisados y firmados. En caso de existir diferencias, que éstas hayan sido aclaradas.		Sistema de Comisiones	People Soft	Sistema de comisiones	Sistema de comisiones	N/A
Que los registros de pagos adicionales sean por operaciones reales y existentes.	Que los registros de pagos adicionales sean por operaciones improcedentes.	El Auxiliar de pagos adicionales en oficinas, antes del proceso de nómina semanal o quincenal, revisa que las solicitudes, estén autorizadas por el jefe inmediato de nivel subdirector en adelante, de acuerdo a la política y realiza la captura en el siste	P	M		Obtener Formatos autorizados de pagos adicionales por gratificaciones, ayuda de renta o mudanza, tiempo extra, primas de domingo y Pantalla de captura en people soft.		Manual	People Soft	Manual	n/a	N/A
Que los cálculos para el registro y pago de la nómina y retenciones se hayan determinando correctamente.	Que los cálculos para el registro y pago de la nómina y retenciones sean incorrectos.	Los asociados de la Dirección de Personal revisan que los cálculos individuales de las claves pagadas y retenidas en nominas, semanales, quincenales, aguinaldo y bono sean correctas, efectuando una revisión SELECTIVA de los cálculos de nómina de 40 asocia	D	S/M	EL PROCESO ES SISTEMATICO Y MANUAL	Obtener los reportes siguientes: 1.- Selectiva hecha por el departamento de personal de recálculos manuales de nómina quincenal y semanal y con sus Tablas de revisión del ISR e IMSS .		People Soft	People Soft	People Soft	People Soft	n/a

Que se genere y registre la totalidad de los pagos a los asociados oportunamente.	Que no se registre la totalidad de los pagos a los asociados oportunamente.	El Subdirector de Personal revisa la conciliación por "tipos de pago" la cual se elabora en cada proceso de nómina semanal, quincenal, aguinaldo y bono dejando evidencia de la autorización a través de la rubrica. Para la nómina confidencial la revisa y a	D	M		Generar los siguientes reportes en People Soft: 1.- Totales de Nómina. 2.- Conciliación de nómina por tipo de pago. 3.- Sumaria de Cheques.4.-Importe de la derrama de Tarjeta propia. "Sistema de Tarjeta Propia" 7.- Importe de la liberación de depósitos ba				People Soft	People Soft	Manual	People Soft	n/a
Que se genere y registre la totalidad de los pagos a los asociados oportunamente.	Que no se registre la totalidad de los pagos a los asociados oportunamente.	El Subdirector de Personal a través de firmas mancomunadas, revisa en el amarre de nómina, que la derrama del efectivo de Tarjeta Propia y Pagomático, sea correcta, autoriza electrónicamente y firma los amarres (Control 11)	P	M		Obtener los siguientes documentos: Pantalla de transmisión electrónica bancaria, concentrado de pago en el sistema interno de tesorería (TESOP), soportes de trámite de pagos que fueron rechazados, con las firmas de autorización de la subdirección.				People Soft	People Soft	People Soft/ Sistema de nómina de tarjeta propia/ sistema de transmisión bancaria	People Soft	People Soft / Journal
Que los registros generados por los pagos de nomina, se actualicen correcta y oportunamente en los Libros de Mayor dentro de cada período que corresponda.	Tener los registros en el libro de mayor incorrectos	El Subgerente de Control Contable, revisa que los registros de las nóminas en los libros de mayor sean correctos, a través de revisar que las pólizas e interfases sean aceptadas en el sistema de contabilidad journal dejando evidencia al firmar el control	D	M		Obtener los siguientes reportes 1.- Póliza contable de registro de la Nómina quincenal y semanal.2.- Amarre del listado de Nómina contra la póliza contable.				People Soft / Journal	People Soft / Journal	People Soft / Journal	People Soft / Journal	People Soft / Journal
Que los registros por las provisiones de Seguro Social, INFONAVIT, Aguinaldo y bono, se registren correcta y oportunamente en los Libros de Mayor.	Registros en el libro de mayor incorrectos	El Subgerente de Control Contable revisa las conciliaciones de las provisiones contra los saldos en Balanza y mensualmente las envía en archivo a los Gerentes del Área y Subdirectores a través de correo electrónico para su visto bueno y autorización (Cont	D	M		Obtención de los siguientes reportes:1.- Pólizas automáticas de provisión de Seguro Social, Infonavit e Impuestos estatales (Diaria). 2.- Póliza automática de aguinaldo (Mensual) 3.- Póliza manual del registro de bono con base a la información proporcion				People Soft / Journal	People Soft / Journal	People Soft / Journal	People Soft / Journal	People Soft / Journal

Registrar oportunamente los pagos por obligaciones de Seguro Social	No registrar oportunamente los pagos de obligaciones generadas por remuneraciones al personal.	El Subdirector de Seguro Social e INFONAVIT mensualmente autoriza el pago de cuotas de Seguro Social, para lo cual revisa que los importes sean correctos en el control "pago de cuotas" y autoriza las transferencias de archivos SUA en la banca electrónica	D	M	LOS CONTROLES SON SISTEMATICOS Y MANUALES	Obtención de los siguientes reportes 1.- Archivo plano generado en People soft de las bajas, altas y modificaciones. 2.- Archivo de SUA con las retransmisiones captadas de People Soft que se genera en forma automática. 3.- Conciliación entre la informaci			People Soft / Journal / SICI				
Restringir que solo el personal autorizado pueda acceder, modificar y consultar información en el sistema de nómina de People Soft	Que personal no autorizado pueda acceder, modificar y consultar información en el sistema de nómina de People Soft	el acceso de información al sistema de tiempo y asistencia TAMESYS, el Administrador del Sistema de la Dirección de Personal, realizará la validación del perfil solicitado a través del SCU (Sistema de Control de Usuarios) previamente autorizada por el Ger	P	S		1.pantalla de autorizacion en SCU, VALIDADA por del administrador del sistema de la direccion de personal, 2. datos de puesto de la consulta de expedientes de people soft			n/a	n/a	n/a	n/a	n/a

Control 3

SARBANES-OXLEY- NÓMINA (PAYROLL) DETERMINACIÓN DE LA MUESTRA PARA TESTING

UNIVERSO:

Se solicitó a Recursos Humanos la integración de los asociados al 31 de mayo de 2008 para las tiendas seleccionadas, y las áreas de Compras Autoservicio y Logística.

Universo: 143,610 EMPLEADOS

Frecuencia: Recurrente

Population size > 360. Assessed Financial Control Risk: 25

MUESTRA DETERMINADA EN ACL:

A través del muestreo aleatorio se obtuvo lo siguiente:

Muestra: 17 EMPLEADOS

The screenshot displays the ACL software interface. The main window shows a command and its execution output. The command is: `SAMPLE ON RECORD NUMBER 17 POPULATION 143610 RECORD TO "C:\Data\Yobys\Auditorias\2008\4. SOX\Determinacion de muestra control 3\Muestra control 3" OPEN`. The output text is as follows:

```
08:26:11 - 11/06/2008
Semilla aleatoria generada: 247071
Tamaño de muestra = 17 (0 estrato superior), de un total de 143610 registros
Población: 143610, Estrato superior: 0, Otros: 143610
El punto de selección inicial fue: 34723
Ha concluido la extracción a la tabla C:\Data\Yobys\Auditorias\2008\4. SOX\Determinacion de muestra control 3\Mue
Abriendo el archivo "Muestra_control_3"
```

The interface also shows a project navigator on the left with folders for 'Bodega', 'Compras_autoservicio', 'logistica', 'Muestra_control_3', and 'Nomina'. The bottom status bar indicates 'Muestra_control_3' with '17 Registros'. The Windows taskbar at the bottom shows the date and time as '08:35 a.m. Miércoles 11/06/2008'.

NOTA: Adicionalmente se seleccionó un empleado para sustituir a Aguilar Aguilar Héctor, Trainee, debido a que fue promovido a Subgerente y no se contó con información referente al intento de aumento de sueldo.

The screenshot shows the 'Nomina.ACL - ACL 9' application interface. The 'Navegador del proyecto' on the left lists folders like 'Bodega', 'Compras_autoservicio', 'logística', and 'Muestra_2_control_3'. The main window displays a table with the following data:

ID	PUESTO	NUMERO	NOMBRE EM	NOMBRE DET	NOMBI	DETE	DEP	CVEPU
1	CAJERC	6058188	CALDERON RESENDIZ, LUZ AMERIK	CAJAS	5798	0100	0328	

The status bar at the bottom indicates 'Muestra_2_control_3' with '1 Registro'.

The screenshot shows the 'Nomina.ACL - ACL 9' application with the 'Muestreo' window open. The command window displays the following text:

```

Comando: SAMPLE ON RECORD NUMBER 1 POPULATION 143610 RECORD TO "C:\DATA\Yobys\Auditorias\2008\4. SOX\Determinacion de muestra control 3\Muestra 2 control 3" OPEN

12:46:41 - 19/06/2008
Semilla aleatoria generada: 450066
Tamaño de muestra = 1 (0 estrato superior), de un total de 143610 registros
Población: 143610, Estrato superior: 0, Otros: 143610
El punto de selección inicial fue: 1228
Ha concluido la extracción a la tabla C:\DATA\Yobys\Auditorias\2008\4. SOX\Determinacion de muestra control 3\Muestra 2 control 3
Abriendo el archivo "Muestra_2_control_3"
  
```

The status bar at the bottom indicates 'Muestra_2_control_3' with '1 Registro'.

Control 5

SARBANES-OXLEY- NÓMINA (PAYROLL) DETERMINACIÓN DE LA MUESTRA PARA TESTING

UNIVERSO:

Quincenas de Enero-Mayo de 2008

Universo: 1214 registros.

Frecuencia: Quincenal (Biweekly)

Population size > 26. Assessed Financial Control Risk: 10

MUESTRA DETERMINADA EN ACL:

A través del muestreo aleatorio se obtuvo lo siguiente:

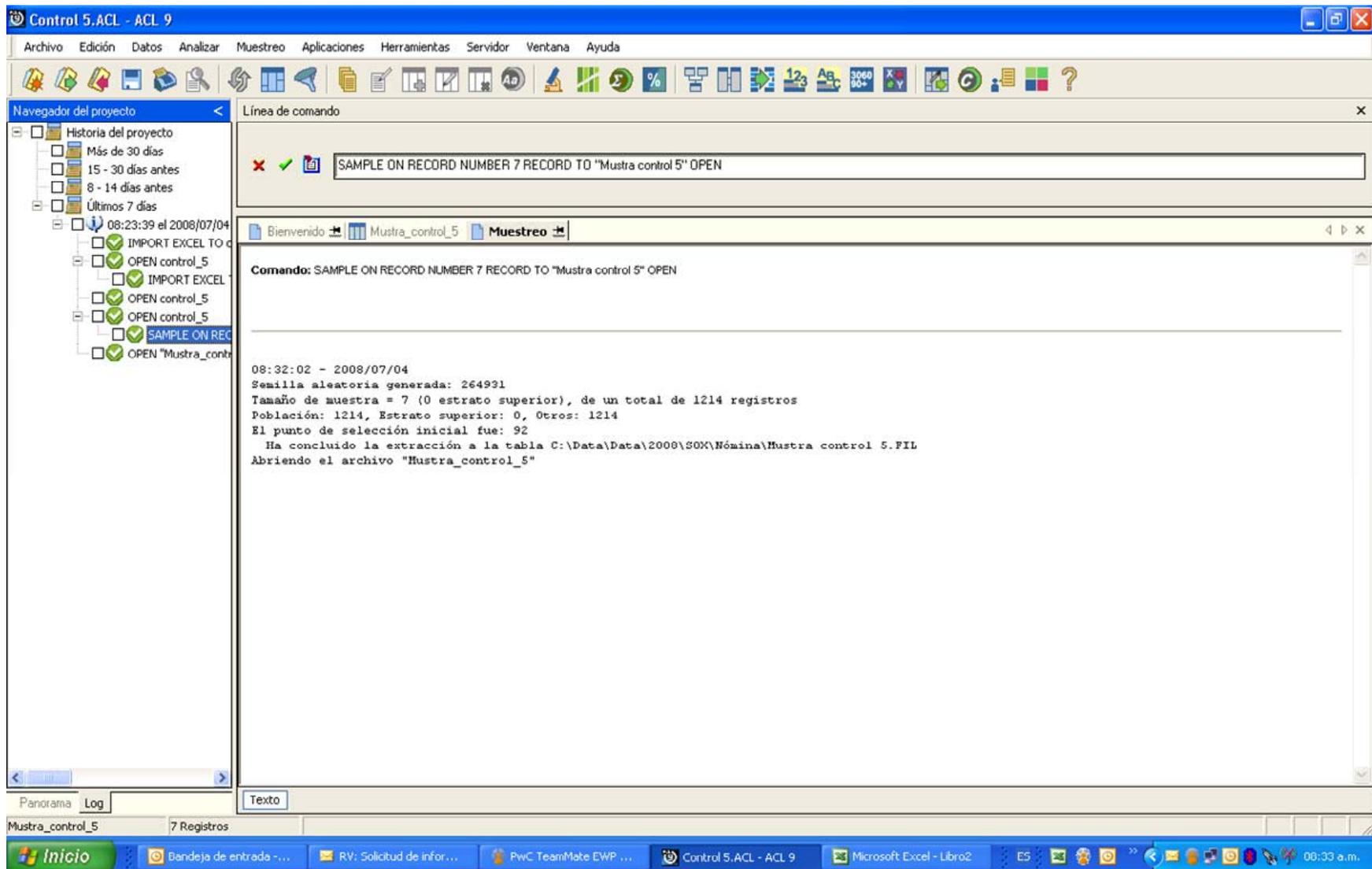
Muestra: 7 quincenas

FECHA	HORA	CIFRA	DESCRIPCIÓN
26/06/2008	05:46 p.m.	20,124	ainom040.1151.20080417180213.smart
26/06/2008	05:46 p.m.	7,605	ainom040.1194.20080417161456.smart
26/06/2008	05:49 p.m.	7,371	ainom040.2069.20080505120125.smart
26/06/2008	05:49 p.m.	18,954	ainom040.3038.20080505161702.smart
26/06/2008	05:38 p.m.	35,685	ainom040.3069.20080324175858.smart
26/06/2008	05:38 p.m.	29,016	ainom040.3071.20080318180040.smart
26/06/2008	05:47 p.m.	29,016	ainom040.4026.20080414120103.smart

The screenshot displays the ACL software interface. The main window shows a table with 7 rows of data, corresponding to the sample selection table provided. The table columns are labeled 'Fecha', 'hora', 'cifra', and 'descripción'. The data is as follows:

	Fecha	hora	cifra	descripción
1	2008/06/26		20,124	ainom040.1151.20080417180213.smart
2	2008/06/26		7,605	ainom040.1194.20080417161456.smart
3	2008/06/26		7,371	ainom040.2069.20080505120125.smart
4	2008/06/26		18,954	ainom040.3038.20080505161702.smart
5	2008/06/26		35,685	ainom040.3069.20080324175858.smart
6	2008/06/26		29,016	ainom040.3071.20080318180040.smart
7	2008/06/26		29,016	ainom040.4026.20080414120103.smart

The interface also shows a project navigator on the left with folders for 'Control_5.ACL', 'control_5', and 'Muestra_control_5'. The status bar at the bottom indicates 'Vista_predeterminada' and '7 Registros'.



**Sarbarnes-Oxley
Nómina- Payroll
Control 3 Testwork**

Control 3:

El sistema de nómina People Soft tiene una serie de validaciones como el RFC y el NSS (número de seguridad social), así como diversos parámetros definidos y capturados por el usuario administrador del sistema para asegurar que los asociados se den de alta

Financial Control Risk:

Alto

Se estableció el riesgo de este control como alto debido a que no existe otro control que mitigar el riesgo de que se puedan realizar pagos incorrectos o que se esten generando pagos duplicados. Así como la importancia de las aseveraciones de Existence or

Population:

143,610 asociados al 31 de mayo de 2008 por OWM, OSU y SAW.

Sample Size:

1 EMPLEADO

Sample Selection:

Para la determinación de la muestra se utilizó muestreo estadístico aleatorio del sistema ACL en donde se seleccionaron 1 empleado ya que en este periodo de revisión se harán dos tercios (2/3) de la muestra.

Attribute Definitions:

Utilizamos los siguientes atributos para determinar la eficacia del control revisado:

- A** Validar que los asociados seleccionados se den de alta una sola vez a través del No. Asociado, RFC, No. Seguro Social (NSS) y obtener evidencia (pantallas People Soft).
- B** Validar que por los asociados seleccionados no se puedan capturar en People Soft incrementos de sueldos fuera del rango autorizado y obtener evidencia (pantallas de rechazo del sistema).
- C** Validar que los asociados que fueron última baja en las tiendas seleccionadas se den de baja una sola vez a través del No. Asociado, RFC No. De Seguro Social (NSS) y obtener evidencia (pantalla People Soft).

Source: Jefes de Personal de las tiendas seleccionadas. Pantalla de bajas Jose Luis Hernández (Subdirector de Personal- Nómina)

Tick Mark Legend:

- x** Atributo probado sin excepción
- y** Atributo probado con excepción menor o basada en evidencia de auditoría adicional. Véase comentarios
- z** Atributo probado con excepción. Véase comentarios
- n/a** Atributo no aplicable para la muestra seleccionada

Testwork:

#	No. Asociado	Nombre	Determinante	Atributos			Comentarios
				A	B	C	
1	5313494	PERALTA GARCIA MARIA ELENA	5711	x	x	PERALTA GARCIA MARIA ELENA	x

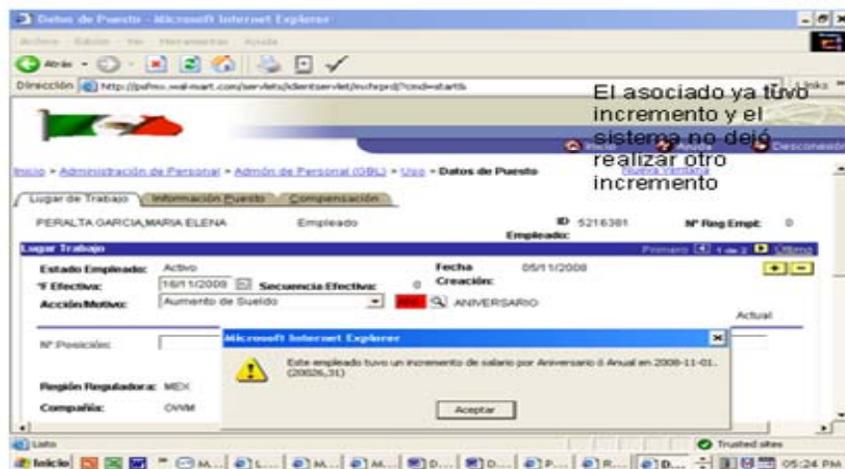
Testing Recap:

Attribute	Pass	Minor Exceptions	Fail	Total	% Passed	% Minor Exceptions	% Failed
A	1	0	0	1	100%	0%	0%
B	1	0	0	1	100%	0%	0%
C	1	0	0	1	100%	0%	0%

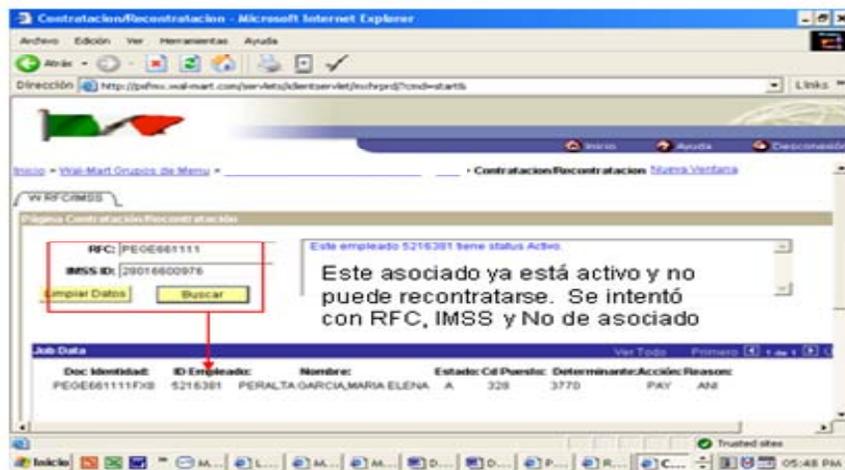
Conclusión:

Con base en el resultado en la revisión en las pruebas realizadas , se puede concluir que el control se encuentra operando efectivamente.

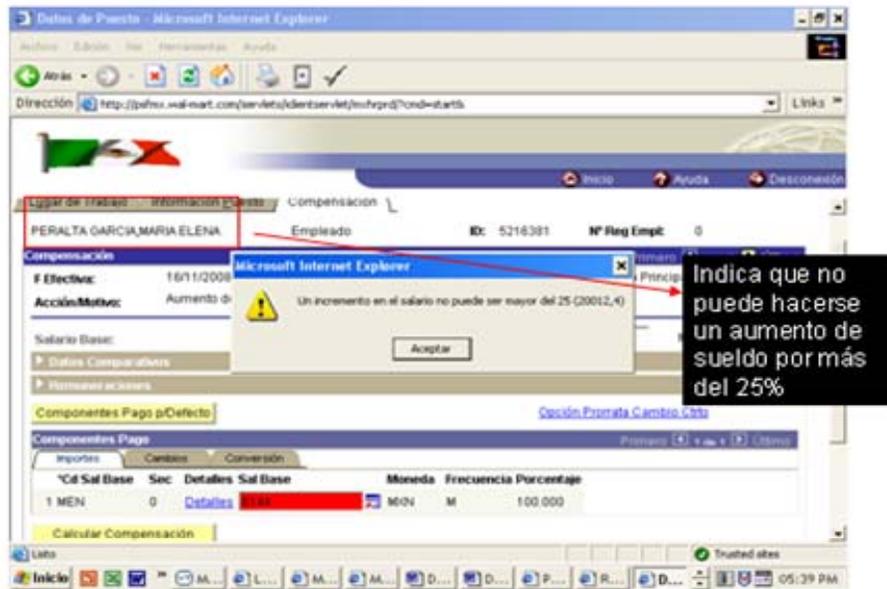
Referencia a Matriz de Controles Clave



El sistema impide que a el empleado se le aumente el sueldo mas de lo autorizado anualmente



El sistema impide que el empleado vuelva a ser dado de alta si ya esta activo en el sistema



El sistema impide que a el empleado se le aumente un porcentaje mayor al autorizado por la gerencia

**Sarbarnes-Oxley
Nómina- Payroll
Control 5 Testwork**

Control:

El Jefe de Personal transmite al sistema de nómina People Soft la interfase del sistema de tiempo y asistencia SMART Y/O TAMESYS que contiene los archivos de tarjetas de tiempo y de entradas y salidas con su respectivo archivo de cifra de control, mismos

Financial Control Risk

Se estableció el riesgo de este control como alto debido a que no existe otro control que mitigar el riesgo de estar omitiendo registros de erogaciones por remuneraciones al personal por servicios recibidos. Así como la importancia de las aseveraciones d

Population:

1214 quincenas (Enero- Mayo 08)

Sample Size

7 quincenas

Sample Selection:

Para la determinación de la muestra se utilizó muestreo estadístico aleatorio por medio del sistema ACL para la selección de 7 quincenas ya que en este periodo de revisión ser harán 2/3 de la muestra.

Attribute Definitions:

Utilizamos los siguientes atributos para determinar la eficacia del control revisado:

- A** Validar que la información que fue enviada de las tiendas del SMART o TAMESYS a People Soft(PS) sea la misma que el sistema de nómina (PS) haya recibido.

Para revisar el atributo:

- 1 Solicitar al Gerente de Desarrollo de Sistemas las pantallas que genera el servidor de Producción, el cual ayuda a validar la cifra control del envío de información a People Soft por cada una de las determinantes seleccionadas.
Verificar que las líneas transmitidas en la cifra control de la primer pantalla (1) correspondan a las líneas de la segunda pantalla (2) y el porcentaje de transmisión es 100%.
- 2

Source:

Eduardo Arzáte (Gerente Desarrollo de Sistemas)

Tick Mark Legend:

- x** Atributo probado sin excepción
- y** Atributo probado con excepción menor o basada en evidencia de auditoría adicional. Véase comentarios
- z** Atributo probado con excepción. Véase comentarios
- n/a** Atributo no aplicable para la muestra seleccionada

Testwork:

#	No. Det	Nombre	Quincena pagada en:	Atributos	
				A	Sistema
1	1151	BODEGA CHIAUTEMPAN	2da abril	x	SMART
2	1194	MI BODEGA IXTLAHUACA	2da abril	x	SMART
3	2069	MI BODEGA NUEVA ITALIA	1era mayo	x	SMART
4	3038	BODEGA CD MANTE	1era mayo	x	SMART
5	3069	SUPERCENTER CABO SAN LUCAS	3er semana de marzo	x	SMART
6	3071	SUPERCENTER FRANCISCO VILLA	2da marzo	x	SMART
7	4026	SUPERCENTER GALERIAS DEL VALLE	2da semana de abril	x	SMART

Testing Recap:

Attribute	Pass	Minor Exceptions	Fail	Total	% Passed	% Minor Exceptions	% Failed
A	7	0	0	7	100%	0	0%
	7	0	0	7	100%	0	0%

Conclusion:

Con base en el resultado en la revisión en las pruebas realizadas , se puede concluir que el control se encuentra operando efectivamente.

Referencia a Matriz de Controles Clave

Sarbarnes-Oxley
Nómina- Payroll
Control 5 Testwork

Pantallas que sirven para validar que la información enviada por las tiendas a People Soft corresponde a lo que el sistema recibió.

Determinante: 1151 Quincena: 2da de abril 2008.

alnom040.1151.20080417180213 - Bloc de notas

alnom041.1151.20080417180213 - Bloc de notas

Cifra Control: Número de líneas transmitidas

Número de líneas transmitidas 172 de 172, es decir la nómina se transmitió al 100%

Línea 172, columna 116

Determinante: 1151
Quincena: 2da Abril 2008

Determinante: 1194 Quincena: 2da de abril 2008.

alnom040.1194.20080417161456 - Bloc de notas

alnom041.1194.20080417161456 - Bloc de notas

Cifra Control: Número de líneas transmitidas

Número de líneas transmitidas 65 de 65, es decir la nómina se transmitió al 100%

Línea 65, columna 116

Determinante: 1194
Quincena: 2da Abril 2008

Determinante: 2069 Quincena: 1er de mayo 2008.

ainom040.2069.20080505120125 - Bloc de notas

SMART @20080416@10:56:29@00001063

Cifra Control: Número de líneas transmitidas

Número de líneas transmitidas 63 de 63 es decir la nómina se transmitió al 100%

Determinante: 2069
Quincena: 1er mayo 2008

Línea 63, columna 116

Determinante: 3038 Quincena: 1er de mayo 2008.

ainom040.3038.20080505161702 - Bloc de notas

SMART @20080416@13:25:29@00001162

Cifra Control: Número de líneas transmitidas

Número de líneas transmitidas 162 de 162 es decir la nómina se transmitió al 100%

Determinante: 3038
Quincena: 1er mayo 2008

Línea 162, columna 116

Determinante: 3069 Semanal: 3er de marzo 2008.

ainom040.3069.20080324175858 - Bloc de notas

Archivo Edición Formato Ver Ayuda

SMART @20080315@16:33:02@0000305

Cifra Control: Número de líneas transmitidas

Número de líneas transmitidas 305 de 305 es decir la nómina se transmitió al 100%

Línea 305, columna 116

Determinante: 3069
Semana: 3er de marzo 2008

Determinante: 3071 Quincena: 2da de marzo 2008.

ainom040.3071.20080318180040 - Bloc de notas

Archivo Edición Formato Ver Ayuda

SMART @20080301@16:46:44@0000248

Cifra Control: Número de líneas transmitidas

Número de líneas transmitidas 248 de 248 es decir la nómina se transmitió al 100%

Línea 248, columna 116

Determinante: 3069
Quincena: 2da marzo 2008

Determinante: 4026 Semanal: 2da de abril 2008.

The screenshot shows a Notepad application window titled "ainom040.4026.2008041120103 - Bloc de notas". The main text area contains a large grid of numbers, with each line starting with "SMART @20080405@07:17:48@20080411@4026@". A smaller Notepad window titled "ainom011.4026.2008041120103 - Bloc de notas" is overlaid on top, showing a single line of text: "SMART @20080405@07:17:48@0000248". A red circle highlights the number "248" in this line, and a red callout box points to it with the text "Cifra Control: Número de líneas transmitidas". The status bar of the main Notepad window shows "Línea 248, columna 116". At the bottom of the main window, a red box contains the text "Determinante: 4026 Semanal: 2da de abril 2008". Another red box at the bottom right points to the status bar with the text "Número de líneas transmitidas 248 de 248 es decir la nómina se transmitió al 100%".

Procedimiento

Como se observo, la aplicación SOX no tiene como objetivo verificar que la información financiera este adecuadamente presentada de acuerdo a los lineamientos vigentes, mas bien, se enfoca a verificar que se cumpla con los procedimientos de seguridad para el manejo de la información. En este contexto que se verifico que todo lo establecido en la narrativa, la cual se elaboró cuestionando a los responsables de llevar a acabo el proceso de nomina, se cumpliera.

El proceso fue el siguiente:

- a) Se elaboro Narrativa de acuerdo a lo comentado por los responsables del manejo de la información en nomina
- b) Se elaboro el diagrama de flujo que muestra todo el proceso de nomina
- c) Se identificaron candados de seguridad, entiéndanse controles para evitar el mal uso de los recursos
- d) Se elaboro la matriz de lo que puede fallar por cada control. Basados en estos que pueden fallar se determinaron los riesgos de fraude.
- e) Una vez que se identificaron las áreas de riesgo, se procedió a determinar una muestra por control, para analizar y verificar que efectivamente se llevará a acabo el procedimiento descrito por la administración.
- f) En este caso se verifico que el sistema computacional funciona adecuadamente y que no permite alteraciones externas

Con lo anteriormente expuesto podemos decir que en el ejemplo de las prestadoras de servicios, en nomina el sistema computacional funciona adecuadamente por lo que, si la evolución del control interno resulta de igual forma positiva, la confianza en la información financiera de la empresa es amplia y se puede confiar en esos procedimientos y datos, como en capítulos anteriores se menciono.

5. Conclusión

Después de analizar todo lo anteriormente descrito, de leer artículos, de platicar con auditores especializados en el estudio y de ponerlo en practica, puedo decir que esta ley se creo, no para evitar fraudes, ni para asegurar que no se cometerán, se creo como una forma de probar que los controles internos funcionan de acuerdo con las políticas que la misma entidad y su reguladora impone con el fin de hacer funcionar el “negocio” por así decirlo y de esta forma brindar seguridad a las personas que invierten su capital de que su dinero y otros recursos están siendo adecuadamente utilizados.

El porque se creo ya ha sido estudiado en un sin numero de ocasiones, los grandes fraudes internacionales con repercusiones que dañaron el sistema financiero no de una nación si no a nivel mundial fueron la excusa que se buscaba para llevarla a acabo, su aplicación ha sido tema de grandes discusiones, entre los profesionales de la materia y al final lo que se ha logrado obtener ha sido una mayor fiabilidad en las empresa, en los inversionistas y en los mercados.

Si la ley fue tan buena, ¿porque cuando se creía que se tenia “todo bajo control” los mercados vuelven a desestabilizarse y a presentar fracturas en su sistema que han conllevado a una nueva crisis mundial de la que difícilmente se vislumbra una pronta solución?, acaso ¿ la ley esta mal?, ¿los estudios no han servido de nada?. De nueva cuenta hay que recordar que la aplicación de la ley no evitara fehacientemente defraudaciones, lo que hace es poner a prueba los controles internos, en especial los controles sistemáticos y/o electrónicos, pero si la información con la que se alimenta a estos sistemas es falsa, no importa cuantas pruebas de calidad supere el estudio, la información seguirá estado errónea.

El porque llevar a acabo el estudio de una ley emitida en Estados Unidos si vivimos en México, toma sentido cuando ejercemos nuestra profesión ya sea como contadores de una entidad internacional o como auditores de la misma, estas empresas aunque establecidas bajo el régimen mexicano, no dejan de ser fragmentos de una casa matriz ubicada en el extranjero y ala cual se le reporta en los términos de ejercicios fiscales y se cumple con los mismos controles que la casa matriz, entiéndase el estudio SOX.

Debemos mantenernos a la vanguardia y actualizados de lo que sucede a nuestro alrededor no podemos estancarnos en lo que nos funciono en el pasado porque todo a nuestro alrededor esta cambiando y para sobrevivir en este mundo tan cambiante debemos movernos a su ritmo, es por eso que como profesionales es nuestra obligación al menos conocer de lo que estamos hablando para asi comprender lo que vendrá y que seguramente afectara nuestra forma de poner en practica lo que conocemos, es por esto que este trabajo fue creado como un breve panorama de lo que es la Ley Sarbanes Oxley, los procedimientos con los que se aplica y un ejemplo de muestra, todo en su conjunto, deseo que sirva a mas personas que como yo ven en sus vidas necesario conocer lo que dice esta ley para así ponerla en practica

BIBLIOGRAFIA

- www.cinif.org.mx/
- www.ccpm.org.mx
- Ernst & Young "Anticipación al Fraude" Boletín semanal Diciembre 2005
- INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de normas y procedimientos de auditoría estudio y evaluación del control interno por objetivos y ciclo de transacciones, México, 2002, 890pp.
- INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de principios de contabilidad, (17ª Edición), México, 2002, 800 pp.
- COCINA, Martínez Javier, Normas de Contabilidad Financiera Comparada (Inglés, Español), Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, IMCP, 2002, 516 pp.
- INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, Diferencias Importantes enPCGA entre Canadá, Chile y los Estados Unidos, México, IMCP, 2002, 170 pp.
- LERMA, Kirchner Alejandro, Comercio Internacional, ECAFSA, México, 2000, 280 pp.
- MUELLER, Gerhard G., Contabilidad una Perspectiva Internacional, Mc Graw Hill, México, 2002, 198 pp.
- INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, Comisión de principios de contabilidad, México, 2002, 800 p.p.
- ROMERO López Javier, Principios de Contabilidad, Mc Graw-Hill, 2001, México, 820 p.p.
- INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, México, 2002, 800pp. INSTITUTO Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Normas Internacionales de Información Financiera. México, IMCP, Vigente. pp.
- WARREN S. Carl, James M. Reeve, Philip E. Fess, Contabilidad Financiera. México, Thomson, 1999, (7ª ed.), 780 pp.
- MUELLER, Gerhard, Sarbanes Oxley Una Perspectiva Internacional, México, McGraw-Hill , 2007, 206 pp.
- WARREN, Revé, Fess, Aplicación SOX a la Auditoría Financiera, México, THOMSON, 2007, 780 pp.