



**TECNOLÓGICO UNIVERSITARIO DE MÉXICO**

---

---

**ESCUELA DE CONTADURÍA  
INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE MÉXICO  
CLAVE: 3079-08**

**“TIPOS DE DICTAMEN PARA AUDITORÍA  
EXTERNA”**

**T E S I S  
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURÍA  
P R E S E N T A :  
VICTOR MANUEL VEGA ARIAS**

**LIC. GIL ALCÁNTARA GIMÉNEZ  
DIRECTOR DE TESIS**

**MÉXICO, D.F.**

**2011**



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**

### **A Mi Madre**

A ti te debo muchas cosas pero sobre todo éste logro, una de las metas más ansiadas en mi vida y quiero reconocerte por todo lo que hiciste para que yo llegara hasta este momento, nunca terminaría de escribir todas las cosas en las que me ayudaste, gracias por impulsarme a mejorar mi vida.... te amo.

### **A Mi Familia**

Con quien he convivido toda mi vida; ustedes que me conocen y saben la persona que soy; gracias a ustedes logre pasar muchas adversidades, son elementales en el proceso de mi crecimiento personal y profesional, por todo lo anterior y muchas cosas más les estaré eternamente agradecido.

### **A Mis Profesores**

Quienes con sus enseñanzas y experiencias me ayudaron a fortalecer los conocimientos que poseo y que serán las herramientas que usare para enfrentar la vida profesional, gracias por convidarme de su sabiduría.

### **A Paola Rivera Coca**

Una persona fundamental en mi vida pero sobre todo en la última etapa de mi carrera, me ayudaste a ser mejor persona y me encaminaste a este logro, con nada del mundo podría agradecerte todo lo que has hecho por y de mí.

## ÍNDICE

### INTRODUCCIÓN

### CAPÍTULO 1. ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

1.1 DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO	4
1.2 ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO	8
1.3 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO	10
1.4 ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO	11
1.5 MODELOS COSO	13

### CAPÍTULO 2. NORMAS DE AUDITORÍA Y NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIF)

2.1 NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS	22
2.2 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA	26
2.3 FUENTE DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA	30
2.4 NORMAS DE AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS IMCP	30
2.5 NORMAS PARA ATESTIGUAR	39
2.6 NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIF)	64

### CAPÍTULO 3. DICTAMEN ESTRUCTURA

3.1 DESCRIPCIÓN	74
3.2 OBJETIVOS	75
3.3 CONTENIDO	75

### CAPÍTULO 4. TIPOS DE DICTAMEN

4.1 DICTAMEN LIMPIO O SIN SALVEDADES	80
4.2 DICTAMEN CON SALVEDADES	81
4.3 DICTAMEN CON OPINIÓN NEGATIVA O ADVERSO	82
4.4 DICTAMEN CON ABSTENCIÓN DE OMITIR OPINIÓN	83

<b>CAPÍTULO 5. PUNTOS ELEMENTALES DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS</b>	
5.1 ESTADOS FINANCIEROS	89
5.2 CONCEPTO DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS	93
5.3 OBLIGADOS A PRESENTAR DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS	93
5.4 REQUISITOS A PRESENTAR POR EL CONTADOR PÚBLICO PARA OBTENER EL REGISTRO DE DICTAMINACIÓN	94
5.5 AVISO DE DICTAMINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS	95
5.6 RENUNCIA A LA PRESENTACIÓN DE EL DICTAMEN Y SUSTITUCIÓN DE CONTADOR PÚBLICO ORIGINALMENTE ASIGNADO	96
5.7 PLAZO PARA LA PRESENTACIÓN DE EL DICTAMEN	96
5.8 INFORMACIÓN A PRESENTARSE CON MOTIVO DE LA DICTAMINACIÓN	97
5.9 REQUISITOS QUE DEBE REUNIR LA INFORMACIÓN QUE SE PRESENTA JUNTO CON EL DICTAMEN	98
5.10 REQUISITOS DEL DICTAMEN PARA PRESUMIR CERTEZA	103
<b>CAPÍTULO 6. CASO PRÁCTICO DEL DICTAMEN COMO RESULTADO DE UNA AUDITORÍA EXTERNA</b>	
6.1 CASO PRÁCTICO	104
<b>CONCLUSIONES</b>	122
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	123

## INTRODUCCIÓN

### AUDITORÍA EXTERNA

Aplicando el concepto general, se puede decir que la Auditoría Externa es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por un Contador Público sin vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir una opinión independiente sobre la forma como opera el sistema, el control interno del mismo y formular sugerencias para su mejoramiento.

El dictamen u opinión independiente tiene trascendencia a los terceros, pues da plena validez a la información generada por el sistema ya que se produce bajo la figura de la Fe Pública, que obliga a los mismos a tener plena credibilidad en la información examinada.

La Auditoría Externa examina y evalúa cualquiera de los sistemas de información de una organización y emite una opinión independiente sobre los mismos, pero las empresas generalmente requieren de la evaluación de su sistema de información financiero en forma independiente para otorgarle validez ante los usuarios del producto de este, por lo cual tradicionalmente se ha asociado el término Auditoría Externa a Auditoría de Estados Financieros, lo cual como se observa no es totalmente equivalente, pues puede existir Auditoría Externa del Sistema de Información Tributario, Auditoría Externa del Sistema de Información Administrativo, Auditoría Externa del Sistema de Información Automático etc.

La Auditoría Externa o Independiente tiene por objeto averiguar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados, expedientes y documentos y toda aquella información producida por los sistemas de la organización.

Una Auditoría Externa se lleva a cabo cuando se tiene la intención de publicar el producto del sistema de información examinado con el fin de acompañar al mismo una opinión independiente que le dé autenticidad y permita a los usuarios de dicha información tomar decisiones confiando en las declaraciones del Auditor.

Una auditoría debe hacerla una persona o firma independiente de capacidad profesional reconocidas. Esta persona o firma debe ser capaz de ofrecer una opinión imparcial y profesionalmente experta a cerca de los resultados de auditoría, basándose en el hecho de que su opinión ha de acompañar el informe presentado al término del examen y concediendo que pueda expresarse una opinión basada en la veracidad de los documentos y de los estados financieros y en que no se imponga restricciones al auditor en su trabajo de investigación.

Bajo cualquier circunstancia, un Contador profesional acertado se distingue por una combinación de un conocimiento completo de los principios y procedimientos contables, juicio certero, estudios profesionales adecuados y una receptividad mental imparcial y razonable.

### LEY SARBANES OXLEY

La Ley Sarbanes Oxley, cuyo título oficial en inglés es Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745 (30 de julio de 2002), es una ley de Estados Unidos también conocida como el Acta de Reforma de la Contabilidad Pública de Empresas y de Protección al Inversionista. También es llamada SOx, SarbOx o SOA.

La Ley Sarbanes Oxley nace en Estados Unidos con el fin de monitorear a las empresas que cotizan en bolsa, evitando que las acciones de las mismas sean alteradas de manera dudosa, mientras que su valor es menor. Su finalidad es evitar fraudes y riesgo de bancarrota, protegiendo al inversor.

Esta ley, más allá del ámbito nacional, afecta a todas las empresas que cotizan en NYSE (Bolsa de Valores de Nueva York), así como a sus filiales.

La Ley Sarbanes-Oxley es una Ley federal de Estados Unidos que ha generado mucha controversia, ya que esta Ley va en respuesta a los escándalos financieros de algunas grandes corporaciones, entre los que se incluyen los casos que afectan a Enron, Tyco International, WorldCom y Peregrine Systems. Estos escándalos 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 Ley fue aprobada por amplia mayoría, tanto en el congreso como el senado. La legislación abarca y establece nuevos estándares para los consejos de administración y dirección y los mecanismos contables de todas las empresas que cotizan en bolsa en los Estados Unidos. Introduce responsabilidades penales para el consejo de administración y establece unos requerimientos por parte de la SEC (Securities and Exchanges Commission), es decir, la comisión reguladora del mercado de valores de Estados Unidos. Los partidarios de esta Ley afirman que la legislación era necesaria y útil, mientras los críticos creen que causara más daño económico del que previene.

La primera y más importante parte de la Ley establece una nueva agencia casi pública, "the Public Company Accounting Oversight Board", es decir, una compañía reguladora encargada de revisar, 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. Se considera uno de los cambios más significativos en la legislación empresarial, desde el "New Deal" de 1930.

### **Novedades y puntos más importantes que introduce la Ley Sarbanes-Oxley**

- 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.

La SOX contiene 11 Leyes y numerosas secciones, regulando diferentes aspectos e involucrando a los ejecutivos de las empresas, directorio, gobiernos corporativos, comités de auditoría, agentes de valores, corredores de bolsa, clasificadoras de riesgo y firmas auditoras, entre otros.

### **Leyes o Títulos de la SOX**

- I. Junta de Supervisión de Firmas de Auditoría. Sección 101**, sobre retención y salvaguardia de documentos de auditoría.
- II. Independencia de los Auditores. Sección 201**, sobre monitoreo y pre aprobación de servicios de no auditoría.
- III. Responsabilidad Corporativa. Sección 302**, sobre Certificación por parte del CEO y CFO de los reportes entregados a la SEC **Sección 306**, sobre monitoreo y prevención de operaciones con información privilegiada.
- IV. Revelaciones Financieras Mejoradas. Sección 404**, sobre control interno **Sección 409**, sobre revelación oportuna de cualquier cambio materia.
- V. Conflicto de Intereses. Sección 501**, sobre monitoreo y revelación de analista de valores.
- VI. Recursos y Autoridad de la Comisión**
- VII. Estudios e Informes**
- VIII. Responsabilidad Corporativa y Fraude. Sección 802**, sobre la retención y protección de documentos y registros de auditoría **Sección 806**, sobre comunicación y recepción de denuncias.
- IX. Sanciones por crímenes de cuello y corbata. Sección 906**, sobre certificación de la información financiera.
- X. Declaraciones de Impuestos Corporativos.**
- XI. Responsabilidad por Fraudes Corporativos. Sección 1102**, sobre retención y salvaguardia de la información.

## **CAPÍTULO 1. ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

### **1.1 DEFINICIÓN DE CONTROL INTERNO**

El control es una fase del Proceso Administrativo que tiene como objetivo ayudar al logro de los objetivos de las 4 fases que los componen:

Planeación, Organización, Control y Dirección.

Estas se armonizan de tal manera que todas participan en el logro de de la misión y objetivos de la entidad.

Misión: razón del ser de la empresa o entidad

Objetivo: cumplir ¿con que? y ¿por qué? se hace, a través del tiempo para llegar a un futuro.

El control interno comprende el plan de organización, todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración.

Plan de organización entre la contabilidad, funciones de empleados y procedimientos coordinados que adopta una empresa pública, privada o mixta, para obtener información confiable, salvaguardar sus bienes, promover la eficiencia de sus operaciones y adhesión a su política administrativa.<sup>1</sup>

El incremento en tamaño como en complejidad de las empresas modernas y el interés público sobre el comportamiento organizacional ha generado una importante renovación de interés por el concepto de control interno. Esta importancia ha venido aunada con una constante ampliación y desarrollo de los objetivos y actividades que implican el “control”. Sin embargo, ¿Cuál es el origen del concepto “control interno”?

Al respecto, Montgomery comenta: “parece ser que una de las referencias más antiguas sobre este término, también denominado por algunos “comprobación interna” –internal check-, la hace L.R. Dicksee en 1905. Este autor comenta que un sistema apropiado de comprobación interna obvia frecuentemente es la necesidad de una auditoría detallada.

El concepto de control interno de Dicksee incluía tres elementos: división de labores, utilización de registros de contabilidad y rotación de personal”.

El concepto de control interno ha sufrido a través de los años diversas modificaciones, hace mas de 50 años el término utilizado era “verificación interna”, describía las practicas seguidas por los departamentos de contabilidad y finanzas para realizar el doble objetivo: reducir al mínimo los errores en rutina contable y proteger los objetivos, particularmente el efectivo, contra perdida o robo.

---

<sup>1</sup> Abraham Perdomo Moreno, Fundamentos de control interno, THOMSON, México, 2000, pág. 3, 1er párrafo.

Para resumir la discusión acerca del significado del control interno y la ampliación de su concepto en la actualidad, podemos obviar el comportamiento de Meigs; el concepto de control interno abarca todos los departamentos y actividades de una empresa. Incluye los procedimientos, los medios de asignación de responsabilidades, las formas de delegación de autoridad, descripción de funciones en áreas funcionales (producción, compras, ventas, etc.) incluye, además, el programa para la preparación, verificación y distribución, en los diferentes niveles de supervisión, de aquellos informes para que los administradores puedan mantener el control de la gran variedad de funciones y actividades propias de una organización. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define al control interno de la siguiente manera:

Comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adopten en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración.

La distribución apropiada de funciones del personal, de tal manera que el trabajo de cada empleado pueda coordinarse y comprobarse independientemente del trabajo de otros empleados.

#### **OTROS CONCEPTOS DE DIFERENTES AUTORES**

BRINKS. Se refiere a los métodos y prácticas, por medio de los cuales se coordinan y operan registros y los procedimientos que afectan su uso, de manera que la administración obtiene información, protección y control.

J. STONER. Es el proceso por medio del cual los gerentes se aseguran que las actividades efectivas están de acuerdo con las que se han planeado.

R. BUCHELE. Es el proceso de medir los actuales resultados en relación con los planes, diagnosticando la razón de las desviaciones y tomando las medidas correctivas necesarias.

F. KAST. Es la función administrativa que mantiene la actividad organizacional dentro de límites tolerables, al compararlos con las expectativas.<sup>2</sup>

Para el objetivo de esta obra, el control interno es:

Es un elemento del control que se basa en procedimientos y métodos, adoptados por una organización de manera coordinada a fin de proteger sus recursos contra pérdida, fraude o ineficiencia; promover la exactitud y confiabilidad de informes contables y administrativos; apoyar y medir la eficiencia de esta, y medir la eficiencia de operación en todas las áreas funcionales de la organización.

---

<sup>2</sup> Joaquín Rodríguez Valencia, Control interno, TRILLAS, México, 2000, Pág. 22, 2do. párrafo

Si se analiza con detalle el amplio alcance de las anteriores definiciones, podrá comprenderse la verdadera naturaleza del control interno y propiedades distintas. Para algunos autores, el sistema de control interno se reduce a las medidas necesarias que hay que tomar para prevenir fraudes. Otros enfocan su atención en la distribución de funciones del personal, a fin de lograr la coordinación y comprobación de los trabajos efectuados.<sup>3</sup>

## 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 de esta misma Comisión.

### **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.

### **En Resumen**

Según el Boletín 3050 emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, dentro de sus generalidades nos explica que el estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir 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 la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría".

El control interno se divide en:

Control Administrativo, donde se debe observar y aplicar en todas las fases o etapas del proceso administrativo.

---

<sup>3</sup> Joaquín Rodríguez Valencia, Control Interno, TRILLAS, México, 2000, pág. 48 y 49

Control Financiero - Contable, orientado fundamentalmente hacia el control de las actividades financieras y contables de una entidad.

A la conjunción de estos dos elementos deriva en el Sistema Integral de Control Interno.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín 5030, muestra la metodología para el Estudio y evaluación del control Interno, donde recomienda que ese proceso se efectúe por ciclos de transacciones, ya que un estudio por cuentas pierde de vista la dinámica de las empresas. Los ciclos básicos de transacciones a considerar son: ingresos, compras, producción, nóminas y tesorería.

El estudio del control interno tiene por objeto conocer como es dicho control interno, no solamente en los planes de la dirección sino en la ejecución real de las operaciones cotidianas.

La evaluación del control interno es la estimación del auditor, hecha sobre los datos que ya conoce a través del estudio, y con base en sus conocimientos profesionales, del grado de efectividad que ese control interno suministre.

De este estudio y evaluación, el Contador Público podrá desprender la naturaleza de las pruebas diferentes sobre una misma partida. De ello dependerá la extensión que deba dar a los procedimientos de auditoría de empleados y la oportunidad en que los va a utilizar para obtener los resultados más favorables posibles.

- a) Método Descriptivo o de memorándum.
- b) Método Gráfico.
- c) Método de Cuestionario.<sup>4</sup>

## BOLETÍN 7030

### INFORME SOBRE EXÁMENES Y REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA PROFORMA

#### **Objetivo**

Este boletín establece normas y proporciona guías al Contador Público que es contratado para examinar y opinar sobre y opinar sobre la efectividad del diseño y/u operación del sistema de control interno relacionado con información financiera a una fecha específica (o periodo).

El control interno, en relación con los estados financieros de una entidad, incluye los procedimientos y políticas que corresponden a la capacidad de una entidad para registrar, procesar, e informar datos financieros consistentes con las declaraciones que firman parte de los estados financieros anuales o intermedios.

El Contador Público contratado para examinar la efectividad del control interno (o las declaraciones de la administración) de una entidad debe cumplir con las normas que establecen el presente boletín y el boletín 7010, *Normas para Atestiguar*.

---

<sup>4</sup> Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, 29ª. Edición, 2008, pág. 55-72

El Contador Público puede ser contratado para realizar un examen sobre la efectividad del control interno de una entidad, a una fecha específica (o un periodo), sobre los siguientes aspectos:

- a) El diseño y la efectividad operativa del control interno de la entidad.
- b) El diseño y la efectividad operativa del control interno de un componente de la entidad. Por ejemplo, una división operativa o la función de las cuentas contables de la misma división.
- c) La efectividad del diseño del control interno de una entidad, incluyendo los controles que aun no han sido puestos en operación. (supuestos en los que la administración no realiza afirmaciones sobre la efectividad operativa de dichos controles).
- d) El diseño y efectividad operativa del control interno de la compañía basado en el criterio de alguna entidad regulatoria.<sup>5</sup>

## **1.2 ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO**

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

- 1) Ambiente de Control. Representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad los cuales fortalecen o debilitan sus controles.

Existen factores que utiliza la administración hacia los controles internos y son:

- Estructura de organización de la entidad
  - Funcionamiento del consejo de administración y sus comités
  - Métodos para asignar autoridad y responsabilidad
  - Métodos de control administrativo para supervisar que se cumplan políticas y procedimientos establecidos
  - Políticas y prácticas de personal
  - Influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de la entidad
- 2) Sistema Contable. Está conformado por métodos registrados los cuales van a identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.
  - 3) Procedimientos de Control. Persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de la organización, según su naturaleza estos pueden ser de carácter preventivo o detectivo. Los primeros son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones y los segundos tienen como finalidad descubrir los errores o las desviaciones que se hubiesen generado.

---

<sup>5</sup> Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, 29ª. Edición, 2008, pág. 53-72

Los procedimientos están dirigidos a lograr los siguientes objetivos:

- Debida autorización de transacciones y actividades
  - Adecuada segregación de funciones y responsabilidades
  - Diseño, uso de documentos y registros apropiados que aseguren el correcto registro de las operaciones
  - Implantación de dispositivos de seguridad que protejan los activos
  - Verificaciones independientes de la actuación de otros y adecuada evaluación de las operaciones registradas
- 4) Consideraciones Generales. Los factores específicos del ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control de una entidad deben considerar los siguientes aspectos:
- Tamaño de la entidad
  - Características de la industria en la que opera
  - Organización de la entidad
  - Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidas
  - Problemas específicos de la entidad
  - Requisitos legales aplicables

El control interno es de importancia para la estructura administrativa contable de una empresa . Esto asegura que tanto son confiables sus estados contables, frente a los fraudes, eficiencia y eficacia operativa.

El sistema de control interno comprende el plan de la organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa con el fin de salvaguardar sus activos y verificara la confiabilidad de los datos contables.

Contra mayor y compleja sea una empresa, mayor será la importancia de un adecuado sistema de control interno, entonces una empresa unipersonal no necesita de un sistema de control complejo.

Pero cuando tenemos empresas que tienen más de un dueño, muchos empleados, y muchas tareas delegadas. Por lo tanto los dueños pierden control y es necesario un mecanismo de control interno. Este sistema deberá ser sofisticado y complejo según se requiera en función de la complejidad de la organización.

Con la organización de tipo multinacional, los directivos imparten órdenes hacia sus filiales en distintos países, pero el cumplimiento de las mismas no puede ser controlado con su participación frecuente. Pero si así fuese su presencia no asegura que se eviten los fraudes.

Entonces cuanto más se alejan los propietarios de las operaciones mas es necesaria la existencia de un sistema de control interno estructurado.

El control interno contable comprende el plan de la organización y los registros que conciernen a la salvaguarda de los activos y a la confiabilidad de los registros contables. Estos tipos de controles brindan seguridad razonable:

- Los intercambios son ejecutados de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la gerencia
- Se registran los cambios para: mantener un control adecuado y permitir la preparación de los ee.cc.
- Se salvaguardan los activos solo accesorios con autorización
- Los activos registrados son comparados con las existencias.

### **1.3 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO**

Las definiciones sobre control interno indican que este es mucho más que una herramienta dedicada a la prevención de fraudes o al descubrimiento de errores en el proceso contable; o descubrir deficiencias en cualquier sistema operativo; constituye una ayuda indispensable para una eficaz y eficiente administración.

Un sistema de control interno consiste en aplicar todas las medidas utilizadas por una organización con los siguientes objetivos:

Los Objetivos Básicos del Control Interno son:

- 1) Fomentar y asegurar el pleno respeto, apego, observancia y adhesión a las políticas establecidas por la administración de la entidad.
- 2) Promover eficiencia operativa
- 3) Asegurar razonabilidad, confiabilidad, oportunidad e integridad de la información financiera y la complementaria administrativa y operacional que se genere en la entidad.
- 4) Protección de los activos de la entidad

Los Objetivos Generales del Control Interno son:

- 1) Objetivos del sistema contable
- 2) Objetivos de autorización
- 3) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones
- 4) Objetivos de verificación y evaluación
- 5) Salvaguarda física

Los Objetivos Específicos del Control Interno son:

- 1) Promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada.
- 2) Preservar al patrimonio de pérdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades.
- 3) Respetar las leyes y reglamentaciones, como también las directivas y estimular al mismo tiempo la adhesión de los integrantes de la organización a las políticas y objetivos de la misma.

- 4) Obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos.

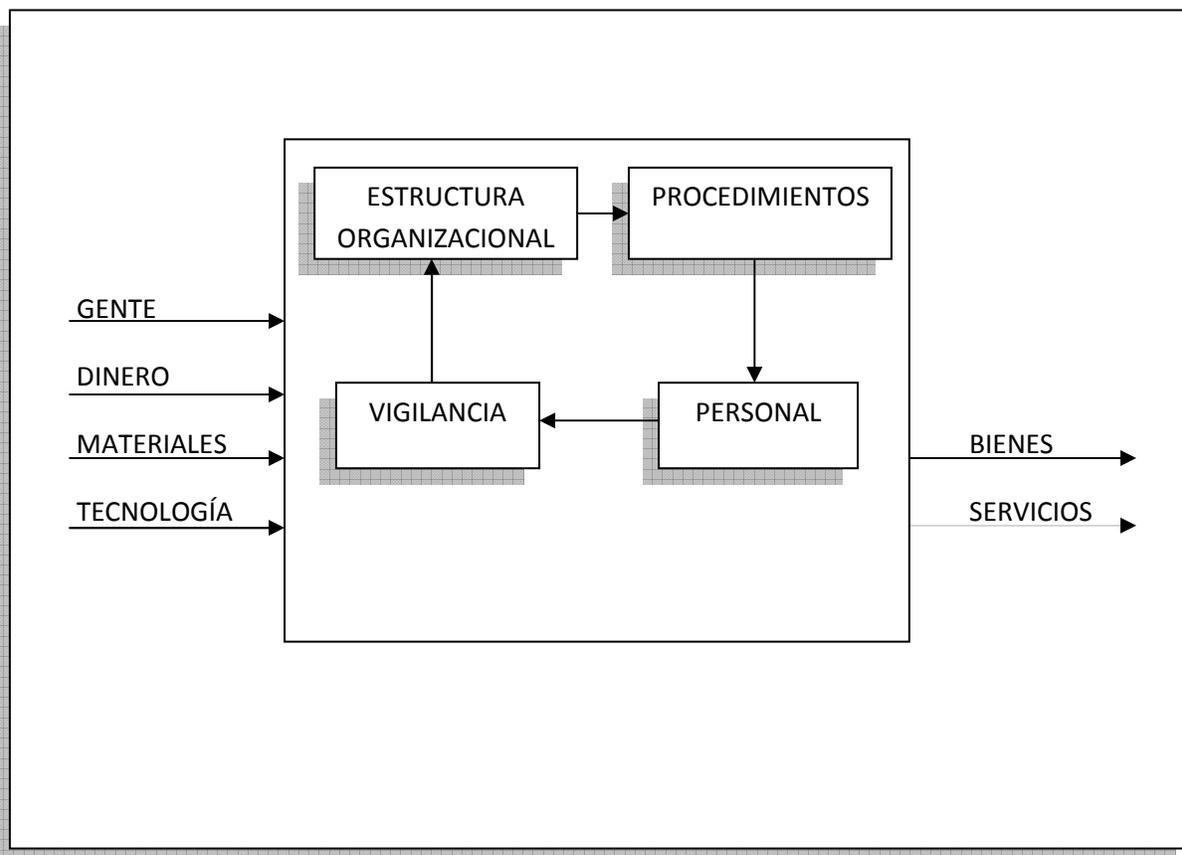
#### 1.4 ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

El sistema de control interno está conformado por los subsistemas de control administrativo y el financiero juzgados y estimados, de tal manera que sus objetivos produzcan resultados previamente establecidos. El control administrativo representa el grado de efectividad en cuanto se refiere a las funciones que desempeñan los sistemas y procedimientos administrativos.

Un adecuado control interno debe extenderse más allá de las operaciones contables y financieras, y algunas veces más allá de los registros contables, en consecuencia, el control interno es considerado un programa que incluye la estructura organizacional, los sistemas y procedimientos administrativos, las políticas, así como la utilización completa de los recursos organizacionales y demás medidas elegidas para su funcionamiento eficaz.

El control interno debe ser adecuado al ambiente de autoridad de cada administrador, reflejando así la naturaleza de la actividad controlada.

En la siguiente figura se muestran los elementos considerados como principales en la estructura del sistema de control interno y su aplicación en todas las funciones y operaciones de la organización.<sup>6</sup>



Para una mejor comprensión de los factores que intervienen en el control interno de las entidades económicas a continuación se presentan los elementos más importantes que forman parte del mismo.



## 1.5 MODELO COSO

El presente documento presenta una compilación de cuatro trabajos relacionados con el control interno "informe COSO", tratándose los siguientes puntos en común: Definición, Componentes, Evaluación de Riesgos, Las Actividades de Control, Supervisión, Normas Generales del Control Interno, Misión y Objetivos, Asignación de Autoridad y Responsabilidad, etc.

Debido al mundo económico integrado que existe hoy en día se ha creado la necesidad de integrar metodologías y conceptos en todos los niveles de las diversas áreas administrativas y operativas con el fin de ser competitivos y responder a las nuevas exigencias empresariales, surge así un nuevo concepto de control interno donde se brinda una estructura común el cual es documentado en el denominado informe COSO.

La definición de control interno se entiende como el proceso que ejecuta la administración con el fin de evaluar operaciones específicas con seguridad razonable en tres principales categorías: Efectividad y eficiencia operacional, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento de políticas, leyes y normas.

El control interno posee cinco componentes que pueden ser implementados en todas las compañías de acuerdo a las características administrativas, operacionales y de tamaño; los componentes son: un ambiente de control, una valoración de riesgos, las actividades de control (políticas y procedimientos), información y comunicación y finalmente el monitoreo o supervisión.

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 integrador y dinámico permanentemente, como paso previo cada entidad debe establecer los objetivos, políticas y estrategias relacionadas entre sí 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 más 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 se 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 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, estas evaluaciones 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.

Aunque la tecnología y la información representan un gran factor para el desarrollo empresarial existen muchas compañías en las cuales estos nuevos enfoques de control y administración son desconocidos totalmente, ya sea por motivos de cultura gerencial y contable o por falta de formación técnica profesional de sus dueños o administradores lo que deja al país rezagado frente a la competitividad mundial que se exige permanentemente.

Siendo el contador público un gran participe en la administración de las compañías como asesor o consultor, es este profesional que debe adquirir el compromiso de propender el desarrollo empresarial con la implementación de nuevos conceptos, concepto como el de control interno moderno que sería de gran utilidad en la consecución de objetivos y metas institucionales sobretodo de las pequeñas y medianas empresas que son las más urgidas de una adecuada asesoría operativa, financiera y normativa, categorías que reúne en su estructura conceptual y aplicativa el control interno.

El denominado "INFORME COSO" sobre control interno, publicado en EE.UU. en 1992, surgió como una respuesta a las inquietudes que planteaban la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno a la temática referida.

Plasma los resultados de la tarea realizada durante más de cinco años por el grupo de trabajo que la TREADWAY COMMISSION, NATIONAL COMMISSION ON FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING creó en Estados Unidos en 1985 bajo la sigla COSO (COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS). El grupo estaba constituido por representantes de las siguientes organizaciones:

- American Accounting Association (AAA)
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- Financial Executive Institute (FEI)
- Institute of Internal Auditors (IIA)
- Institute of Management Accountants (IMA)

La redacción del informe fue encomendada a Coopers & Lybrand.

Se trataba entonces de materializar un objetivo fundamental: definir un nuevo marco conceptual del control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, logrando así que, al nivel de las organizaciones públicas o privadas, de la auditoría interna o externa, o de los niveles académicos o legislativos, se cuente con un marco conceptual común, una visión integradora que satisfaga las demandas generalizadas de todos los sectores involucrados.

Para la alta dirección es primordial lograr los mejores resultados con economía de esfuerzos y recursos, es decir al menor costo posible. Para ello debe controlarse que sus decisiones se cumplan adecuadamente, en el sentido que las acciones ejecutadas se correspondan con aquéllas, dentro de un esquema básico que permita la iniciativa y contemple las circunstancias vigentes en cada momento.

Por consiguiente, siguiendo los lineamientos de INTOSAI, incumbe a la autoridad superior la responsabilidad en cuanto al establecimiento de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica.

Ambas definiciones (COSO e INTOSAI) se complementan y conforman una versión amplia del control interno: la primera enfatizando respecto a su carácter de proceso constituido por una cadena de acciones integradas a la gestión, y la segunda atendiendo fundamentalmente a sus objetivos.

## **COMPONENTES**

El marco integrado de control que plantea el informe COSO consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de la dirección, e integrados al proceso de gestión:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión

El ambiente de control refleja el espíritu ético vigente en una entidad respecto del comportamiento de los agentes, la responsabilidad con que encaran sus actividades, y la importancia que le asignan al control interno.

Sirve de base de los otros componentes, ya que es dentro del ambiente reinante que se evalúan los riesgos y se definen las actividades de control tendientes a neutralizarlos. Simultáneamente se capta la información relevante y se realizan las comunicaciones pertinentes, dentro de un proceso supervisado y corregido de acuerdo con las circunstancias.

El modelo refleja el dinamismo propio de los sistemas de control interno. Así, la evaluación de riesgos no sólo influye en las actividades de control, sino que puede también poner de relieve la conveniencia de reconsiderar el manejo de la información y la comunicación.

No se trata de un proceso en serie, en el que un componente incide exclusivamente sobre el siguiente, sino que es interactivo multidireccional en tanto cualquier componente puede influir, y de hecho lo hace, en cualquier otro.

Existe también una relación directa entre los objetivos (Eficiencia de las operaciones, confiabilidad de la información y cumplimiento de leyes y reglamentos) y los cinco componentes referenciados, la que se manifiesta permanentemente en el campo de la gestión:

Las unidades operativas y cada agente de la organización conforman secuencialmente un esquema orientado a los resultados que se buscan, y la matriz constituida por ese esquema es a su vez cruzada por los componentes.

## **AMBIENTE DE CONTROL**

El ambiente de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno y que son por lo tanto determinantes del grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales.

Es, fundamentalmente, consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección, la gerencia, y por carácter reflejo, los demás agentes con relación a la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y resultados.

Fija el tono de la organización y, sobre todo, provee disciplina a través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto.

Constituye el andamiaje para el desarrollo de las acciones y de allí deviene su trascendencia, pues como conjunción de medios, operadores y reglas previamente definidas, traduce la influencia colectiva de varios factores en el establecimiento, fortalecimiento o debilitamiento de políticas y procedimientos efectivos en una organización.

Los principales factores del ambiente de control son:

- La filosofía y estilo de la dirección y la gerencia.
- La estructura, el plan organizacional, los reglamentos y los manuales de procedimiento.
- La integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos.
- Las formas de asignación de responsabilidades y de administración y desarrollo del personal.
- El grado de documentación de políticas y decisiones, y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento.

En las organizaciones que lo justifiquen, la existencia de consejos de administración y comités de auditorías con suficiente grado de independencia y calificación profesional.

El ambiente de control reinante será tan bueno, regular o malo como lo sean los factores que lo determinan. El mayor o menor grado de desarrollo y excelencia de éstos hará, en ese mismo orden, a la fortaleza o debilidad del ambiente que generan y consecuentemente al tono de la organización.

## **EVALUACIÓN DE RIESGOS**

El control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. A través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes y el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza se evalúa la vulnerabilidad del sistema.

Para ello debe adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes de manera de identificar los puntos débiles, enfocando los riesgos tanto al nivel de la organización (interno y externo) como de la actividad.

El establecimiento de objetivos es anterior a la evaluación de riesgos. Si bien aquéllos no son un componente del control interno, constituyen un requisito previo para el funcionamiento del mismo.

Los objetivos (relacionados con las operaciones, con la información financiera y con el cumplimiento), pueden ser explícitos o implícitos, generales o particulares. Estableciendo objetivos globales y por actividad, una entidad puede identificar los factores críticos del éxito y determinar los criterios para medir el rendimiento.

A este respecto cabe recordar que los objetivos de control deben ser específicos, así como adecuados, completos, razonables e integrados a los globales de la institución.

Una vez identificados, el análisis de los riesgos incluirá:

- Una estimación de su importancia / trascendencia.
- Una evaluación de la probabilidad / frecuencia.
- Una definición del modo en que habrán de manejarse.

Dado que las condiciones en que las entidades se desenvuelven suelen sufrir variaciones, se necesitan mecanismos para detectar y encarar el tratamiento de los riesgos asociados con el cambio. Aunque el proceso de evaluación es similar al de los otros riesgos, la gestión de los cambios merece efectuarse independientemente, dada su gran importancia y las posibilidades de que los mismos pasen inadvertidos para quienes están inmersos en las rutinas de los procesos.

Existen circunstancias que pueden merecer una atención especial en función del impacto potencial que plantean:

- Cambios en el entorno.
- Redefinición de la política institucional.
- Reorganizaciones o reestructuraciones internas.
- Ingreso de empleados nuevos, o rotación de los existentes.
- Nuevos sistemas, procedimientos y tecnologías.
- Aceleración del crecimiento.
- Nuevos productos, actividades o funciones.

Los mecanismos para prever, identificar y administrar los cambios deben estar orientados hacia el futuro, de manera de anticipar los más significativos a través de sistemas de alarma complementados con planes para un abordaje adecuado de las variaciones.

### **ACTIVIDADES DE CONTROL**

Están constituidas por los procedimientos específicos establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos.

Las actividades de control se ejecutan en todos los niveles de la organización y en cada una de las etapas de la gestión, partiendo de la elaboración de un mapa de riesgos según lo expresado en el punto anterior: conociendo los riesgos, se disponen los controles destinados a evitarlos o minimizarlos, los cuales pueden agruparse en tres categorías, según el objetivo de la entidad con el que estén relacionados:

- Las operaciones
- La confiabilidad de la información financiera
- El cumplimiento de leyes y reglamentos

En muchos casos, las actividades de control pensadas para un objetivo suelen ayudar también a otros: los operacionales pueden contribuir a los relacionados con la confiabilidad de la información financiera, éstas al cumplimiento normativo, y así sucesivamente.

A su vez en cada categoría existen diversos tipos de control:

- Preventivo / Correctivos
- Manuales / Automatizados o informáticos
- Gerenciales o directivos

En todos los niveles de la organización existen responsabilidades de control, y es preciso que los agentes conozcan individualmente cuales son las que les competen, debiéndose para ello explicitar claramente tales funciones.

La gama que se expone a continuación muestra la amplitud abarcativa de las actividades de control, pero no constituye la totalidad de las mismas:

- Análisis efectuados por la dirección.
- Seguimiento y revisión por parte de los responsables de las diversas funciones o actividades.
- Comprobación de las transacciones en cuanto a su exactitud, totalidad, y autorización pertinente: aprobaciones, revisiones, cotejos, re cálculos, análisis de consistencia, pre numeraciones.
- Controles físicos patrimoniales: arqueos, conciliaciones, recuentos.
- Dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros.
- Segregación de funciones.
- Aplicación de indicadores de rendimiento.

Es necesario remarcar la importancia de contar con buenos controles de las tecnologías de información, pues éstas desempeñan un papel fundamental en la gestión, destacándose al respecto el centro de procesamiento de datos, la adquisición, implantación y mantenimiento del software, la seguridad en el acceso a los sistemas, los proyectos de desarrollo y mantenimiento de las aplicaciones.

A su vez los avances tecnológicos requieren una respuesta profesional calificada y anticipativa desde el control.

## **INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN**

Así como es necesario que todos los agentes conozcan el papel que les corresponde desempeñar en la organización (funciones, responsabilidades), es imprescindible que cuenten con la información periódica y oportuna que deben manejar para orientar sus acciones en consonancia con los demás, hacia el mejor logro de los objetivos.

La información relevante debe ser captada, procesada y transmitida de tal modo que llegue oportunamente a todos los sectores permitiendo asumir las responsabilidades individuales.

La información operacional, financiera y de cumplimiento conforma un sistema para posibilitar la dirección, ejecución y control de las operaciones.

Está conformada no sólo por datos generados internamente sino por aquellos provenientes de actividades y condiciones externas, necesarios para la toma de decisiones.

Los sistemas de información permiten identificar, recoger, procesar y divulgar datos relativos a los hechos o actividades internas y externas, y funcionan muchas veces como herramientas de supervisión a través de rutinas previstas a tal efecto. No obstante resulta importante mantener un esquema de información acorde con las necesidades institucionales que, en un contexto de cambios constantes, evolucionan rápidamente. Por lo tanto deben adaptarse, distinguiendo entre indicadores de alerta y reportes cotidianos en apoyo de las iniciativas y actividades estratégicas, a través de la evolución desde sistemas exclusivamente financieros a otros integrados con las operaciones para un mejor seguimiento y control de las mismas.

Ya que el sistema de información influye sobre la capacidad de la dirección para tomar decisiones de gestión y control, la calidad de aquél resulta de gran trascendencia y se refiere entre otros a los aspectos de contenido, oportunidad, actualidad, exactitud y accesibilidad.

La comunicación es inherente a los sistemas de información. Las personas deben conocer a tiempo las cuestiones relativas a sus responsabilidades de gestión y control. Cada función ha de especificarse con claridad, entendiendo en ello los aspectos relativos a la responsabilidad de los individuos dentro del sistema de control interno.

Asimismo el personal tiene que saber cómo están relacionadas sus actividades con el trabajo de los demás, cuáles son los comportamientos esperados, de qué manera deben comunicar la información relevante que generen.

Los informes deben transferirse adecuadamente a través de una comunicación eficaz. Esto es, en el más amplio sentido, incluyendo una circulación multidireccional de la información: ascendente, descendente y transversal.

La existencia de líneas abiertas de comunicación y una clara voluntad de escuchar por parte de los directivos resultan vitales.

Además de una buena comunicación interna, es importante una eficaz comunicación externa que favorezca el flujo de toda la información necesaria, y en ambos casos importa contar con medios eficaces, dentro de los cuales tan importantes como los manuales de políticas, memorias, difusión institucional, canales formales e informales, resulta la actitud que asume la dirección en el trato con sus subordinados. Una entidad con una historia basada en la integridad y una sólida cultura de control no tendrá dificultades de comunicación. Una acción vale más que mil palabras.

## **SUPERVISIÓN**

Incumbe a la dirección la existencia de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica para mantenerla en un nivel adecuado. Procede la evaluación de las actividades de control de los sistemas a través del tiempo, pues toda organización tiene áreas donde los mismos están en desarrollo, necesitan ser reforzados o se impone directamente su reemplazo debido a que perdieron su eficacia o resultaron inaplicables. Las causas pueden encontrarse en los cambios internos y externos a la gestión que, al variar las circunstancias, generan nuevos riesgos a afrontar.

El objetivo es asegurar que el control interno funciona adecuadamente, a través de dos modalidades de supervisión: actividades continuas o evaluaciones puntuales.

Las primeras son aquellas incorporadas a las actividades normales y recurrentes que, ejecutándose en tiempo real y arraigadas a la gestión, generan respuestas dinámicas a las circunstancias sobrevinientes.

En cuanto a las evaluaciones puntuales, corresponden las siguientes consideraciones:

- a) Su alcance y frecuencia están determinados por la naturaleza e importancia de los cambios y riesgos que éstos conllevan, la competencia y experiencia de quienes aplican los controles, y los resultados de la supervisión continuada.
- b) Son ejecutados por los propios responsables de las áreas de gestión (autoevaluación), la auditoría interna (incluida en el planeamiento o solicitada especialmente por la dirección), y los auditores externos.
- c) Constituyen en sí todo un proceso dentro del cual, aunque los enfoques y técnicas varíen, priman una disciplina apropiada y principios insoslayables.  
La tarea del evaluador es averiguar el funcionamiento real del sistema: que los controles existan y estén formalizados, que se apliquen cotidianamente como una rutina incorporada a los hábitos, y que resulten aptos para los fines perseguidos.
- d) Responden a una determinada metodología, con técnicas y herramientas para medir la eficacia directamente o a través de la comparación con otros sistemas de control probadamente buenos.

- e) El nivel de documentación de los controles varía según la dimensión y complejidad de la entidad.

Existen controles informales que, aunque no estén documentados, se aplican correctamente y son eficaces, si bien un nivel adecuado de documentación suele aumentar la eficiencia de la evaluación, y resulta más útil al favorecer la comprensión del sistema por parte de los empleados. La naturaleza y el nivel de la documentación requieren mayor rigor cuando se necesite demostrar la fortaleza del sistema ante terceros.

- f) Debe confeccionarse un plan de acción que contemple:

- El alcance de la evaluación
- Las actividades de supervisión continuadas existentes.
- La tarea de los auditores internos y externos.
- Áreas o asuntos de mayor riesgo.
- Programa de evaluaciones.
- Evaluadores, metodología y herramientas de control.
- Presentación de conclusiones y documentación de soporte
- Seguimiento para que se adopten las correcciones pertinentes.

Las deficiencias o debilidades del sistema de control interno detectadas a través de los diferentes procedimientos de supervisión deben ser comunicadas a efectos de que se adopten las medidas de ajuste correspondientes.

Según el impacto de las deficiencias, los destinatarios de la información pueden ser tanto las personas responsables de la función o actividad implicada como las autoridades superiores.

## **CONCLUSIÓN**

En el marco de control postulado a través del Informe COSO, la interrelación de los cinco componentes (Ambiente de control, Evaluación de riesgos, Actividades de control, Información y comunicación, y Supervisión) genera una sinergia conformando un sistema integrado que responde dinámicamente a los cambios del entorno.

Atendiendo a necesidades gerenciales fundamentales, los controles se entrelazan a las actividades operativas como un sistema cuya efectividad se acrecienta al incorporarse a la infraestructura y formar parte de la esencia de la institución.

Mediante un esquema de controles incorporados como el descrito:

- Se fomentan la calidad, las iniciativas y la delegación de poderes.
- Se evitan gastos innecesarios.
- Se generan respuestas ágiles ante circunstancias cambiantes.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> <http://www.monografias.com>

## **CAPÍTULO 2. NORMAS DE AUDITORÍA**

### **2.1 NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS**

#### **ANTECEDENTES DEL IMCP**

Desde los inicios de la contaduría pública en nuestro país, los miembros de la profesión sintieron la necesidad de agruparse no solo para uniformar su práctica profesional y autoimponerse una serie de normas de carácter ético y técnico, sino también para proteger los intereses de los usuarios de sus servicios y del público en general.

Fue así como en 1917 se formó la primera agrupación profesional, la cual fue denominada Asociación de Contadores Públicos, contando con once miembros. Años más tarde, el 6 de octubre de 1923 se constituyó el Instituto de Contadores Públicos titulados de México, cuya finalidad era agrupar a los miembros de la profesión.

Sin embargo, el crecimiento mismo de la profesión y el nacimiento de la Ley General de Profesiones (reglamentaria del artículo 4º. De la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), originaron el nacimiento de otras agrupaciones regionales de contadores (Monterrey, México, La Laguna y otras).

Por tal motivo, en 1965 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos adquirió el carácter de Organismo Nacional, con el propósito de representar a la profesión contable nacional, obteniendo en 1977 el reconocimiento oficial de federación de colegios de profesionistas.

En la actualidad, la constitución y funcionamiento de nuestro Instituto, están regulados básicamente por sus estatutos y reglamentos, en vigor desde el 30 de octubre de 1987.

Uno de los objetivos fundamentales del Instituto, están consagrados en sus estatutos, consiste precisamente en propugnar por la unificación de criterios y lograr la implementación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional por parte de sus asociados.

Para cumplir con este objetivo, el IMCP cuenta con un Comité Ejecutivo Nacional, el cual incluye una Vicepresidencia de Legislación para coordinar y vigilar el trabajo de las comisiones emisoras de disposiciones fundamentales en materia de:

- Estatus
- Ética profesional
- Educación profesional continua
- Principios de contabilidad
- Normas y procedimientos de auditoría

## COMISIÓN DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA (CONPA)

### Origen

Una de las comisiones normativas más antiguas y trascendentes de nuestro Instituto es la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (denominada así desde octubre de 1971), la cual fue establecida en el año de 1955, con el propósito fundamental de determinar los procedimientos de auditoría recomendables para el examen de los estados financieros que sean sometidos a la opinión del contador público.

### Objetivos

En agosto de 1971, dicho propósito fue ampliado a cuatro objetivos principales que se conservan a la fecha y que son:

- a) Determinar las normas de auditoría a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinente o relativa y suficiencia de información de su competencia;
- b) Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de contador público;
- c) Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio, que acabo el contador público cuando actúa en forma independiente; y
- d) Hacer las recomendaciones de índole practica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

### Integración de la comisión

Los integrantes de esta Comisión serán propuestos a la membrecía por el Comité Ejecutivo nacional del Instituto, con la indicación de quienes ocuparan los puestos de presidente y secretario, con el objeto de que haga uso de su derecho de veto, conforme a un procedimiento establecido en el reglamento correspondiente. Una vez satisfecho este requisito, se procederá a hacer la designación oficial de sus miembros, quienes desempeñaran sus cargos durante un periodo de dos años, que iniciara en los años nones, que corresponde precisamente a la iniciación de las funciones de la Vicepresidencia de la legislación y que concluirá hasta la fecha en que se formule la siguiente comunicación formal de renovación o nueva integración de la misma.

Para ser miembro de la comisión, se deberá reunir ciertos requisitos de calidad, que se señalan a continuación:

- Gozar de prestigio profesional en el desempeño de sus actividades;
- Tener cuando menos seis años de desempeño profesional
- Ser el responsable del área técnica o tener una posición destacada en la entidad en que se desarrolle;
- Ser socio de la firma a que pertenezca en el desempeño de la contaduría pública independiente;
- Haber actuado como expositor o conferencias en cursos o seminarios o haber sido profesor en instituciones de enseñanza donde se imparta la carrera de contaduría pública.

No se aplicaran estos requisitos cuando el Comité Ejecutivo Nacional proponga como miembros de la Comisión a personas que sean contadores públicos o que no tengan el carácter de socios del instituto, así como a entidades de cualquier índole que por la especialidad de actividades que lleven a cabo, los considere útiles a los propósitos señalados con dicha Comisión. En todo caso, dicho Comité observara que el número de estas personas o entidades no exceda de la tercera parte de los miembros de la comisión.

### **Clasificación de sus boletines**

Los boletines de esta comisión se pueden clasificar de la siguiente forma:

- Normas de auditoría
- Procedimientos de auditoría
- Otras declaraciones

Las normas de auditoría están sujetas, por tener carácter obligatorio, a un procedimiento especial de aprobación que establecen los propios estatutos.

1. Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas, mediante las cuales el contador público obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión.

Los procedimientos de auditoría y demás recomendaciones de índole práctica, que se incluyen en los boletines, constituyen la opinión unánime o mayoritaria en su caso de los miembros de la Comisión, con respecto a la mejor forma de llevar a cabo ciertas fases del trabajo de auditoría, de obtener la evidencia suficiente y competente y, en general, realizar dicho trabajo en forma satisfactoria y profesional.

2. Dichos procedimientos y recomendaciones deben ser aplicados en la realización del trabajo de auditoría. Esta aplicación deberá hacerse a juicio de acuerdo con las circunstancias, teniendo presente que el apartarse de ellos sin una razón justificada, constituye una falta de cumplimiento con las normas relativas a la ejecución del trabajo.

3. Las otras declaraciones son los medios a través de los cuales esta comisión da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, opiniones, guía, etc.
4. Esta comisión considera que independientemente de la obligación de normar la actuación del contador público como auditor independiente que asegure alta calidad de sus servicios, tiene el compromiso de promover y patrocinar la publicación de elementos materiales que contribuyan al desarrollo profesional del contador público en el campo de la auditoría, a mantener y aumentar su capacidad técnica y a integrar una doctrina profesional de alto nivel y adaptada a las circunstancias y modalidades especiales de este trabajo en nuestro país.

### **Proceso actual de emisión de boletines**

El procedimiento para la promulgación oficial de los pronunciamientos de la CONPA, de acuerdo con el artículo 2.10 de los estatutos del IMCP es el siguiente:

- a) El proyecto debe haber sido aprobado por los votos expresos de las dos terceras partes de los miembros de la comisión, por lo menos.
- b) El Comité Ejecutivo Nacional dará a conocer los textos de los proyectos oficiales de boletines, a las federadas, a los socios de Instituto y a la comunidad en general, a través del vicepresidente de Legislación, mencionando la fecha en que entrara en vigor y haciendo la aclaración expresa, en su caso, de la obligatoriedad de su aplicación y observancia.

Los boletines normativos que tengan un carácter obligatorio en su aplicación, tendrán un plazo de difusión y auscultación que durara como mínimo dos meses para hacer llegar al Comité Ejecutivo Nacional, a través del Vicepresidente de Legislación y a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, las observaciones o sugerencias pertinentes.

Transcurrido este plazo, la comisión presentara a la consideración del Comité Ejecutivo Nacional los respectivos textos definitivos para ser promulgados como disposiciones fundamentales.

- c) El comité Ejecutivo Nacional hará la promulgación del texto definitivo, si como resultado de la votación que efectuó para dicho propósito, las dos terceras partes de la totalidad de sus integrantes, cuando menos, se pronuncien a favor de ello.<sup>8</sup>

---

<sup>8</sup> IMCP, Normas y procedimientos de auditoría y Normas para atestiguar, CONPA 2005 26ª. Edición

## **2.2 NORMAS DE AUDITORÍA DEL IMPC**

### **Boletín 1010**

#### **NORMAS DE AUDITORÍA**

##### **Generalidades**

La auditoria es una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y a la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para el que van a utilizar el resultado su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social por lo que la profesión, desde su principio, se ha preocupado por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectuó a un alto nivel de calidad, consecuente con el carácter profesional de la auditoria y con las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y de las que utilizan el resultado de su trabajo. En alguna época se pensó que ese nivel profesional podría lograrse estudiando y estableciendo procedimientos mínimos obligatorios para el desempeño del trabajo de auditoría. Sin embargo, pronto la experiencia y las características de la actividad profesional demostraron la imposibilidad práctica de lograr este objetivo.

La auditoria no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indudable. La auditoria requiere el ejercicio de in juicio profesional, solido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

La dificultad que representa resolver el problema de la calidad del trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimientos mínimos, obligó a las organizaciones profesionales de contadores públicos y a los distintos grupos e instituciones que tienen relaciones con la actividad profesional de los auditores, a buscar otro camino por el cual fuera posible asegurar el suministro del servicio de auditoría sobre bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que dependan de los servicios del contador público independiente. Sobre esa corriente de ideas se llevo al convencimiento de que, si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para la auditoria, si, en cambio, existen ciertos fundamentos que son la base e inspiración de los propios procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. A estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama “normas de auditoría”

En la relación entre cliente y profesional, el cliente confía en el propio profesional, no solo en el sentido de su capacidad técnica, sino también, y en ocasiones en mucho mayor grado, en sus cualidades personales que son las que hacen que el cliente le tenga confianza para el desempeño de un trabajo cuyas características técnicas en ocasiones el propio cliente está imposibilitado para juzgar. Por esta razón, se hace indispensable que existan normas que definan las cualidades personales que debe reunir el profesional.

El trabajo profesional de auditoría, tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía de credibilidad respecto a esos estados financieros, para las personas que van a usarlos como base para sus decisiones. En esa virtud, el trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no depende del cliente, sino que se desprenden de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría. Esta característica obliga también a que el trabajo profesional de auditoría se realice dentro de determinadas normas de calidad.

Por consiguiente, la existencia de las normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconocen como fuente los siguientes dos hechos:

- La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional
- La auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales

### **Definición**

Según se describe en el capítulo de disposiciones generales, las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

### **Normas de auditoría**

Las normas de auditoría se clasifican en:

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de información

### **Normas personales**

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener pre adquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

### **Entrenamiento técnico y capacidad profesional**

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

## **Cuidado y diligencia profesional**

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

## **Independencia**

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

## **Normas de ejecución del trabajo**

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

## **Planeación y supervisión**

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente si se usan ayudantes estos deben ser supervisados en forma apropiada.

## **Estudio y evaluación del control interno**

El auditor debe de efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; así mismo, que le permita determinar a la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

## **Obtención de evidencia suficiente y competente.**

Mediante sus procesos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

## **Normas de información**

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante el, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a depositar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en el, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación.

### **Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión**

En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

### **Bases de opinión sobre estados financieros**

El auditor, al opinar sobre estados financieros debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;
- b) Dichos principios fueron aplicados con principios consistentes;
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

En boletines específicos se establecen los pronunciamientos relativos a las normas personales, de ejecución de trabajo y de información.

### **Vigencia**

Este boletín entra en vigor y debe ser aplicado en forma obligatoria a partir de 1979, fecha de su aprobación por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a.c.<sup>9</sup>

---

<sup>9</sup> IMCP, Normas y procedimientos de auditoría y Normas para atestiguar, CONPA 2005 26<sup>a</sup>. Edición

### 2.3 FUENTE DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA

La fuente es el origen donde nace, y emana algo; las fuentes de las normas de auditoría son los orígenes de donde nacen dichas normas.



Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las fuentes de las normas de auditoría son los siguientes hechos:

- 1) El que la auditoría es un trabajo de naturaleza profesional
- 2) La Auditoria tiene características y finalidades propias que le son connaturales.

AUDITORIA. Es una revisión analítica hecha por un contador público, del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica, que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros.

### 2.4 NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

#### RELACIÓN DE LAS NORMAS DE AUDITORÍA DEL IMCP CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA IFAC

Con el propósito de coadyudar el desarrollo y realce de una profesión contable mundialmente coordinada y con normas armonizadas, el 7 de octubre de 1977 se fundó la Federación Internacional de Contadores (IFAC), como resultado de un acuerdo firmado por 63 asociaciones de contadores representantes de 49 países (entre las cuales estaba el Instituto Mexicano de Contadores Públicos).

El Consejo de IFAC ha establecido un Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC) para desarrollar y emitir normas sobre las prácticas de auditoría generalmente aceptadas, servicios relacionados y sobre la forma y contenido de los informes de auditoría. También puede emitir declaraciones, que no pretendan tener la autoridad de las normas, para proporcionar ayuda práctica a los auditores en la implementación de las mismas.

Los integrantes de IAPC son aquellos nominados por la asociación de miembros, en los países seleccionados por el consejo de IFAC para servir al IAPC. El representante designado por una asociación miembro para servir al IAPC, debe ser a su vez miembro de dicha asociación.

Las normas internacionales de auditoría pretenden su aceptación y aplicación mundial; sin embargo, no prevalecen sobre las reglamentaciones locales que rigen la auditoría de información financiera en cada país. En la medida en que estas normas estén de acuerdo con las reglamentaciones locales sobre un asunto en particular, la auditoría de la información financiera en dicho país estará realizada de acuerdo con dichas reglamentaciones y cumplirá automáticamente con las normas internacionales relativas a esa materia.

## **ASUNTOS INTRODUCTORIOS**

### **Prefacio a las Normas Internacionales de Auditoría**

El propósito de este prefacio es facilitar la comprensión de los objetivos y procedimientos operativos del Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC), un comité permanente del Consejo de la Federación Internacional de Contadores Públicos, y el alcance y autoridad de los documentos que emite.

- **Glosario de términos.** Esta norma presenta un glosario de los términos de auditoría más comúnmente utilizados en estas normas internacionales.

### **Marco de referencia de las Normas Internacionales de Auditoría**

Esta norma describe el marco en el cual se emiten las Normas Internacionales de Auditoría con relación a los servicios que los auditores pueden brindar, comprende los informes y revisión del trabajo de auditoría y que proporciona evidencia del trabajo efectuado para respaldar el dictamen emitido. Se refiere también al uso de papeles de trabajo y legajos estandarizados, su propiedad y custodia.

### **Fraude y error (NIA 11)**

Esta norma trata la responsabilidad del auditor para la detección de información significativamente errónea que resulte de fraude o error, al efectuar la auditoría de información financiera. Proporciona una guía con respecto a los procedimientos que debe aplicar el auditor cuando encuentra situaciones que son motivo de sospecha o cuando determina que ha ocurrido un fraude o error.

### **Consideración de las leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros (NIA 31)**

Esta norma tiene como objetivo establecer normas y pautas sobre la responsabilidad del auditor en la consideración de las leyes y reglamentaciones en una auditoría de estados financieros. Esta norma es aplicable a las auditorías de estados financieros pero no a otros trabajos en los que se contrata al auditor para emitir un informe especial sobre el cumplimiento de reglamentaciones específicas.

## **PLANIFICACIÓN**

### **Planificación (NIA 4)**

Esta norma establece que el auditor debe documentar por escrito su plan general y un programa de auditoría que defina los procedimientos necesarios para implantar dicho plan.

### **Conocimiento del negocio (NIA 30)**

El propósito de esta norma es determinar qué se entiende por conocimiento del negocio, por qué es importante para el auditor y para el equipo de auditoría que trabajan en una asignación, por qué es relevante para todas las fases de una auditoría y cómo el auditor obtiene y utiliza ese conocimiento.

### **La importancia relativa de la auditoría (NIA 25)**

Esta norma se refiere a la interrelación entre la significatividad y el riesgo en el proceso de auditoría. Identifica tres componentes distintos del riesgo de auditoría: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección. Tomando conciencia de la relación entre significatividad y riesgo, el auditor puede modificar sus procedimientos para mantener el riesgo de auditoría en un nivel aceptable.

## **CONTROL INTERNO**

### **Evaluación de riesgos y control interno (NIA 6)**

El propósito de esta norma es proporcionar pautas referidas a la obtención de una comprensión y prueba del sistema de control interno, la evaluación del riesgo inherente y de control y la utilización de estas evaluaciones para diseñar procedimientos sustantivos que el auditor utilizará para reducir el riesgo de detección a niveles aceptables.

### **Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora (NIA 15)**

Esta norma proporciona la orientación necesaria para cumplir con los principios básicos de auditoría cuando ésta es llevada a cabo en un ambiente computacional. A los fines de esta norma, existe un ambiente de sistemas de información computarizada cuando un computador de cualquier tipo o tamaño es utilizado por la entidad en el procesamiento de información financiera de importancia para la auditoría, ya sea que el computador es operado por la entidad o por un tercero. Enfatiza que el auditor debería conocer en forma suficiente el hardware y los sistemas de procesamiento para planificar el trabajo y comprender de qué manera afectan al estudio y a la evaluación del control interno y la aplicación de los procedimientos de auditoría, incluyendo técnicas asistidas por computador.

### **Consideraciones de auditoría en entidades que utilizan organizaciones prestadoras de servicios (Addendum 2 a NIA 6)**

Esta norma establece que el auditor debe obtener una comprensión adecuada de los sistemas contables y el control interno para planificar la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectivo. La entidad emisora de los estados financieros puede contratar los servicios de una organización que, por ejemplo, ejecuta transacciones y lleva la contabilidad o registro de las transacciones, y procesa los datos correspondientes.

El auditor debe considerar de qué manera una organización prestadora de servicios afecta los sistemas contables y el control interno del cliente.

## **EVIDENCIA DE AUDITORÍA**

### **Evidencia de Auditoría (NIA 8)**

El propósito de esta norma es ampliar el principio básico relacionado con la evidencia de auditoría suficiente y adecuada que debe obtener el auditor para poder arribar a conclusiones razonables en las que basar su opinión con respecto a la información financiera y los métodos para obtener dicha evidencia.

### **Evidencia de auditoría - Consideraciones adicionales para partidas específicas**

El propósito de esta norma es proporcionar pautas relacionadas con la obtención de evidencia de auditoría a través de la observación de inventarios, confirmación de cuentas a cobrar e indagación referida a acciones judiciales, ya que en general se considera que estos financieros y los servicios de auditoría y relacionados. Este marco no es aplicable a otros servicios, tales como impuestos, consultoría y asesoramiento financiero y contable.

## **RESPONSABILIDADES**

### **Objetivos y principios básicos que regulan una auditoría de estas financieros (NIA 1)**

Esta norma establece que el objetivo de la auditoría de estados financieros, preparados dentro del marco de políticas contables reconocidas, es permitir que el auditor exprese su opinión sobre dichos estados financieros para ayudar a establecer la credibilidad de los mismos. El auditor por lo general determina el alcance de auditoría de acuerdo con los requerimientos de las leyes, reglamentaciones o de los organismos profesionales correspondientes. Además, esta norma describe los principios básicos que regulan las responsabilidades de un auditor, y que deben ser cumplidos cuando se lleva a cabo una auditoría. Dichos principios básicos son aplicables al examen de la información financiera de una entidad, ya sea ésta con o sin fines de lucro, y sin tener en cuenta su tamaño y forma jurídica, cuando dicho examen es conducido con el propósito de expresar una opinión sobre la misma. Esta norma cubre aspectos tales como integridad, objetividad e independencia, confiabilidad, destrezas y competencia, trabajo efectuado por terceros, documentación, planificación, evidencia de auditoría, conclusiones de auditoría e informe.

### **Cartas para el acuerdo de los términos sobre un trabajo de auditoría (NIA 2)**

Esta norma proporciona pautas para la preparación de la carta de contratación, en la cual el auditor documenta y confirma la aceptación de un trabajo, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de su responsabilidad ante el cliente y el formato del informe a ser emitido. Si bien esta norma no requiere explícitamente que el auditor obtenga una carta de contratación, proporciona una orientación con respecto a su preparación de tal manera que se presume su uso.

### **Control de calidad del trabajo de auditoría (NIA 7)**

Esta norma trata sobre el control de calidad que se relaciona con el trabajo delegado a un equipo de trabajo y con las políticas y procedimientos adoptados por un profesional para asegurar en forma razonable que todas las auditorías efectuadas están de acuerdo con los principios básicos que regulan la auditoría.

### **Documentación (NIA 9)**

Esta norma define “documentación” como los papeles de trabajo preparados u obtenidos por el auditor y conservados por él para ayudar a la planificación, realización, supervisión y procedimientos que brindan la evidencia de auditoría más confiable con respecto a ciertas afirmaciones.

Además esta norma contiene algunas consideraciones sobre procedimientos de auditoría diseñados con el fin de constituir una base razonable para concluir si las inversiones a largo plazo están contabilizadas de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables.

### **Trabajos iniciales - Balances de apertura (NIA 28)**

El propósito de esta norma es proporcionar pautas con respecto a los saldos iniciales en el caso de los estados financieros auditados por primera vez o cuando la auditoría del año anterior fue realizada por otros auditores.

### **Procedimientos analíticos (NIA 12)**

Esta norma proporciona pautas detalladas con respecto a la naturaleza, objetivos y oportunidad de los procedimientos de revisión analítica. El término “procedimiento de revisión analítica” se utiliza para describir el análisis de las relaciones y tendencias, que incluyen la investigación resultante de la variación inusual de los ítems.

### **Muestreo de auditoría (NIA 19)**

Esta norma identifica los factores que el auditor debe tener en cuenta al elaborar y seleccionar su muestra de auditoría y al evaluar los resultados de dichos procedimientos. Se aplica tanto para el muestreo estadístico como para el no estadístico.

### **Auditoría de estimaciones contables (NIA 26)**

Esta norma reafirma que los auditores tienen la responsabilidad de evaluar la razonabilidad de las estimaciones de la gerencia. Primero, deben tener en cuenta los controles, procedimientos y métodos de la gerencia para evaluar si ellos brindan una información correcta, completa y relevante. Deben poner especial atención en evaluaciones que resulten sensibles a variaciones, que sean subjetivas o susceptibles de errores significativos.

En su evaluación, al auditor debe considerar su conocimiento del cliente, de su industria y la evidencia resultante de otras áreas de auditoría. Si como resultado, el auditor concluye que no se puede obtener una estimación razonable, debe proceder a emitir una opinión con salvedades o abstenerse de opinar.

### **Partes relacionadas (NIA 17)**

Esta norma proporciona pautas referidas a los procedimientos que el auditor debería aplicar para obtener evidencia de auditoría con respecto a la identificación de las partes vinculadas y la exposición de las operaciones con dichas partes.

### **Hechos posteriores (NIA 21)**

Esta norma no permite el uso de doble fecha en el informe de los estados financieros de cualquier entidad. Cubre los elementos básicos del informe del auditor, describe los distintos tipos de informes su examen al hecho que requirió y, en caso de hacerlo, debe hacer una manifestación de tal hecho en su nuevo informe.

### **Empresa en marcha (NIA 23)**

Esta norma proporciona pautas para los auditores cuando surgen dudas sobre la aplicabilidad del principio de empresa en marcha como base para la preparación de estados financieros.

### **Representaciones de la administración (NIA 22)**

Esta norma orienta al auditor respecto de la utilización de las representaciones de la gerencia como evidencia de auditoría, los procedimientos que debe aplicar evaluar y documentar dichas representaciones y las circunstancias en las que se deberá obtener una representación por escrito. Trata también sobre las situaciones en las que la gerencia se niega a proporcionar o confirmar representaciones sobre asuntos que el auditor considera necesario.

## **USO DEL TRABAJO DE OTROS**

### **Uso del trabajo de otro auditor (NIA 5)**

Esta norma requiere que el auditor principal documente en sus papeles de trabajo los componentes examinados por otros auditores, su significatividad con respecto al conjunto, los nombres de otros auditores, los procedimientos aplicados y las conclusiones alcanzadas por el autor principal con respecto a dichos componentes. Requiere también que el auditor efectúe ciertos procedimientos además de informar al otro auditor sobre la confianza que depositará en la información entregada por él.

### **Uso del trabajo de auditoría interna (NIA 10)**

Esta norma proporciona pautas detalladas con respecto a qué procedimientos deben ser considerados por el auditor externo para evaluar el trabajo de un auditor interno con el fin de utilizar dicho trabajo.

### **Uso del trabajo de un experto (NIA 18)**

El propósito de esta norma es proporcionar pautas con respecto a la responsabilidad del auditor y los procedimientos que debe aplicar con relación a la utilización del trabajo de un especialista como evidencia de auditoría. Cubre la determinación de la necesidad de utilizar el trabajo de un especialista, las destrezas y competencia necesaria, la evaluación de su trabajo y la referencia al especialista en el informe del auditor.

### **Dictamen del auditor sobre los estados financieros (NIA 13)**

El propósito de esta norma es proporcionar pautas a los auditores con respecto a la forma y contenido del informe del auditor en relación con la auditoría independiente de los estados financieros de cualquier entidad. Cubre los elementos básicos del informe del auditor, describe los distintos tipos de informes e incluye ejemplos de cada uno de ellos.

### **Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados (NIA 14)**

Esta norma orienta al auditor con respecto al análisis de otra información incluida en documentos que contienen estados financieros junto con el informe del auditor sobre los mismos, sobre la cual no está obligado a informar.

Establece que el auditor debería leer la otra información para asegurarse de que sea consistente con los estados financieros y/o no incluya información significativamente errónea.

## **ÁREAS ESPECIALIZADAS**

### **Dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósitos especiales (NIA 24)**

Esta norma proporciona pautas para informes sobre temas tales como componentes de los estados financieros, cumplimiento de acuerdos contractuales y estados preparados de acuerdo con bases contables integrales diferentes de las NIA o de normas locales, y estados financieros resumidos.

### **El examen de información financiera proyectada (NIA 27)**

Esta norma explica la responsabilidad del auditor al examinar información financiera prospectiva (como por ejemplo presupuesto y proyecciones) y los supuestos sobre los que están basados; da pautas sobre procedimientos deseables e inclusive ejemplos de informes.

## **DECLARACIONES INTERNACIONALES PARA LA PRÁCTICA DE AUDITORÍA**

### **Procedimientos de confirmación inter-bancos**

El propósito de esta Declaración es ayudar al auditor externo y a miembros de la gerencia del bando, tales como auditores internos o inspectores, en los procedimientos de confirmación interbancaria. Esta guía contribuirá a la efectividad de estos procedimientos y a la eficiencia del procesamiento de respuestas.

### **Ambiente de procesamiento electrónico de datos - Microcomputadores (Declaración 1)**

El propósito de esta Declaración es ayudar al auditor en la aplicación de la norma 400 describiendo el sistema de micro computación usado en estaciones de trabajo individuales. Esta Declaración describe los efectos del microcomputador sobre el sistema contable y los controles internos relacionados y sobre los procedimientos de auditoría.

### **Ambiente de procesamiento electrónico de datos- Sistemas de computadores “en línea” (Declaración 2)**

Esta Declaración forma parte de una serie cuyo objeto es ayudar al auditor en la aplicación de la norma 400 mediante la descripción de los sistemas computarizados “en línea” y su efecto en el sistema contable y los controles internos relacionados y en los procedimientos de auditoría.

### **Ambiente de procedimiento electrónico de datos- Sistemas de base de datos (Declaración 3)**

Esta Declaración forma parte de una serie cuyo objeto es ayudar al auditor en la aplicación de la norma 400 mediante la descripción de los sistemas de base de datos y su efecto en el sistema contable y los controles internos relacionados y en los procedimientos de auditoría.

### **Relación entre los supervisores bancarios y los auditores externo (Declaración 4)**

Esta Declaración define las responsabilidades fundamentales de la gerencia, analiza las características esenciales de los roles de los supervisores y auditores, considera el alcance de la supervisión de funciones, y sugiere un mecanismo para coordinar en forma más eficiente el cumplimiento de las tareas de supervisores y auditores.

### **Consideraciones particulares para la auditoría de pequeñas empresas (Declaración5)**

El propósito de esta Declaración es asistir al auditor en la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría en las situaciones típicas que se presentan en las pequeñas empresas.

### **Auditoría de bancos comerciales internacionales (Declaración 6)**

El propósito de esta Declaración es proporcionar una guía adicional a los auditores mediante la ampliación e interpretación de pautas para la auditoría de bancos comerciales internacionales. Sin embargo, no pretende ser una lista exhaustiva de los procedimientos y prácticas utilizados en este tipo de auditoría.

### **Comunicaciones con la administración (Declaración7)**

Esta Declaración considera la relación del auditor con la gerencia, resume ciertos temas ya contemplados en las Normas Internacionales de Auditoría y brinda pautas adicionales. Algunos aspectos de la relación del auditor con la gerencia son determinados por requisitos legales y profesionales. Otros se rigen por los procedimientos y prácticas internas del auditor. Los auditores deben tener en cuenta estos requisitos, procedimientos y prácticas. A los fines de esta Declaración, el término “gerencia” comprende a los funcionarios otras personas que desempeñan funciones gerenciales jerárquicas. La gerencia sólo incluye a los directores y el comité de auditoría en aquellos casos en los que éstos desempeñan dichas funciones.

### **Evaluación de riesgos y control interno- Características y consideraciones en un ambiente de procesamiento electrónico de datos (Addendum 1 a NIA 6)**

Esta Declaración contiene las características y consideraciones más importantes del ambiente PED: estructura organizativa, naturaleza del procesamiento, aspectos de diseño y procesamientos, controles interno, controles generales PED, controles de aplicación PED, revisión y evaluación de los controles generales y de aplicación PED.

### **Técnicas de auditoría con ayuda de computadora (NIA 16)**

Esta Declaración es una ampliación de la norma 401 y proporciona pautas detalladas con respecto al uso de técnicas de auditoría asistidas por la computadora.

## **PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA Y ETAPAS PARA SU DESARROLLO**

Planear implica que los administradores piensen con antelación en sus metas y acciones, y que basan sus actos en algún método, plan o lógica, y no en corazonadas. Los planes presentan los objetivos de la organización y establecen los procedimientos idóneos para alcanzarlos.

La auditoria 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.

El objetivo de planear la auditoria 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:

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que va a realizar.
- b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de CI EXISTENTE.

### **PRIMERA ENTREVISTA CON EL CLIENTE.**

Para conocer las peculiaridades principales del negocio, el volumen de operaciones, el numero de los empleados y sus labores en general, y los registros, libros y documentación contable que este en operación.

En breves términos las metas de la primera entrevista preliminar son dos:

1. Conocer las peculiaridades principales del negocio, etc., no solamente para proyectar la designación del personal de auditoría adecuado para el problema que se trata de resolver, sino para determinar las medidas necesarias para la investigación del CI, así como para decidir acerca de los programas de trabajo en general.
2. Obtener los datos necesarios o cuando menos los más indispensables para hacer una apreciación, aun cuando sea aproximada, de los honorarios que deben cobrarse.

Especialmente para elaborar los programas de trabajo, la entrevista preliminar es de suma utilidad. Los datos que se obtienen en esta entrevista, por lo que se refiere a métodos de la empresa, también pueden servir de base para determinar posteriormente las épocas más propicias en que se deben desarrollar las diferentes fases de la auditoria.

## **TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA**

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

### **TÉCNICAS DE AUDITORÍA**

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.<sup>10</sup>

## **2.5 NORMAS PARA ATESTIGUAR**

### **BOLETÍN 7010**

#### **NORMAS PARA ATESTIGUAR**

##### **Introducción**

Las normas para atestiguar constituyen una guía y establecen un amplio marco de referencias para una variedad de servicios profesionales que cada vez con mayor frecuencia se solicitan a la profesión contable. Las normas constituyen lineamientos profesionales, orientados a promover tanto la consistencia como la calidad en la presentación de esos servicios.

Por años los servicios profesionales que proporciona la contaduría estuvieron, por lo general, limitados a expresar una opinión sobre estados financieros en base de una auditoría practicada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas; sin embargo, los contadores públicos cada vez con mayor frecuencia han sido requeridos para proporcionar, y así lo han hecho, seguridad sobre aseveraciones o afirmaciones que hace la administración de una entidad, las cuales son diferentes a las contenidas en los estados financieros y en informes distintos a dictámenes. En respuesta a tales necesidades, los contadores públicos han sido capaces de aplicar a esos servicios profesionales los conceptos básicos subyacentes en las normas de auditoría generalmente aceptadas. Sin embargo, en la medida en que el rango de los servicios de atestiguar se ha incrementado, se ha hecho cada vez más difícil hacerlo así.

En consecuencia, el principal objetivo para adoptar estas normas para atestiguar es el proporcionar un marco general de referencia y establecer límites razonables alrededor de la función de atestiguar. Como tal, estas normas:

- a) Proporcionar una guía útil y necesaria para los Contadores Públicos comprometidos en la prestación de los actuales y futuros servicios profesionales de atestiguar.
- b) Guían a las comisiones emisoras de disposiciones fundamentales del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el establecimiento, si así se considera necesario, de nuevas normas para atestiguar y a la modificación e interpretación, en su caso, de las ya establecidas.

---

<sup>10</sup> [www.monografias.com](http://www.monografias.com)

Las normas para atestiguar son una extensión natural de las normas de auditoría generalmente aceptadas, y al igual que estas, las normas para atestiguar tratan acerca de la necesidad de competencia técnica, actitud de independencia mental, cuidado y diligencia profesionales, planeación y supervisión, obtención de evidencia suficiente y competente, e información apropiada; sin embargo, son mucho más amplias en alcance. Las normas para atestiguar se listan en los últimos párrafos de esta introducción.

Las normas para atestiguar han sido desarrolladas buscando dar una respuesta a las demandas de nuevos servicios, y son aplicables a una lista cada vez más larga de estos que incluyen, por ejemplo, informes sobre descripciones de sistemas de control interno, descripciones de programas de computo, cumplimiento con requerimientos estatutarios, contractuales, así como de leyes y reglamentos; estadísticas relativas al comportamiento de inversiones, información suplementaria referente a estados financieros, revisión de presupuestos, proyecciones financieras y sobre el resultado de la aplicación de procedimientos convenidos.

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

Las normas para atestiguar no eliminan ni modifican a ninguna de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptada (NAGA's) vigentes. Por lo tanto, todo Contador Público que se comprometa o contrate para efectuar un trabajo sujeto a las NAGA's debe cumplir cabalmente con estas.

## **NORMAS PARA ATESTIGUAR**

### **NORMAS PERSONALES Y GENERALES**

#### **Título profesional, entrenamiento técnico y capacidad profesional**

1. El trabajo de atestiguar, cuya finalidad es la de rendir un informe profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional de Contador Público o equivalente, legalmente expedido y reconocido, tenga entrenamiento técnico adecuado así como:

#### **Conocimiento del asunto del que se trate el trabajo**

2. El trabajo de atestiguar debe ser llevado a cabo por un Contador Público que tenga conocimiento adecuado del asunto del que se trate el trabajo.

#### **Condiciones para poder llevar a cabo el trabajo de atestiguar**

3. El Contador Público puede llevar a cabo el trabajo de atestiguar solamente si tiene razón para pensar que existen las siguientes condiciones:
  - Es posible evaluar la aseveración a revisar con criterios razonables establecidos por un cuerpo colegiado reconocido o esos criterios se describen en la aseveración, de una manera suficientemente clara y completa para que un lector conocedor este en posibilidad de entenderlos.

- La aseveración a revisar puede estimarse y medirse en forma consistente y razonable, utilizando esos criterios.

### **Cuidado y diligencia profesionales**

4. El Contador Público está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su trabajo de atestiguar y en la preparación de su informe.

### **Independencia**

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

## **NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO**

### **Planeación y supervisión**

1. El trabajo de atestiguar debe ser planeado adecuadamente y si se utilizan ayudantes, estos deben ser supervisados en forma apropiada.

### **Obtención de evidencia suficiente y competente**

2. El contador Público, al efectuar su trabajo de atestiguar, debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que quiera, con el fin de suministrar una base objetiva para su informe.

## **NORMAS DE INFORMACIÓN**

### **Base de opinión sobre trabajos de atestiguar**

1. El informe debe describir con claridad la aseveración o aseveraciones sobre las que se informa y las características del trabajo de atestiguar
2. En el informe debe presentarse con claridad y objetividad la conclusión del Contador Público acerca de si la aseveración esta presentada de conformidad con los criterios establecidos con los cuales se midió o una afirmación, de no haber observado en el trabajo realizado ninguna situación de importancia que indicara que la aseveración revisada debiera ser modificada.
3. El informe debe contener todas las excepciones significativas que el Contador Público tenga con relación al trabajo de atestiguar realizado y a la aseveración o aseveraciones objeto de ese trabajo.
4. El informe sobre un trabajo para evaluar una aseveración que ha sido preparada de acuerdo con criterios convenidos o sobre un trabajo para aplicar procedimientos convenidos, debe contener una declaración, limitando el uso del informe únicamente a las partes que acordaron esos criterios o procedimientos.

## **Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión**

5. En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera deberá expresar, de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión o informe sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen o revisión; las excepciones que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional, a pesar de haber hecho un examen o revisión de acuerdo con las normas para atestiguar.

### **GENERALIDADES**

Cuando en la práctica de la profesión independiente un Contador Publico lleve a cabo un trabajo de atestiguar, como se define a continuación, este estará sujeto a las normas de atestiguar aplicables a ese trabajo en particular.

*Un trabajo de atestiguar es uno en el cual un Contador Público es contratado para emitir o emite una comunicación escrita que expresa una conclusión acerca de la confianza en una aseveración escrita que es responsabilidad de la parte contratante.*

### **ALCANCE Y LIMITACIONES**

Las normas de este boletín son aplicables únicamente a los servicios de atestiguar que presta el Contador Público en la práctica de la Contaduría Publica; esto es, como se le describe en la nota (1) del párrafo 20 de este boletín.

Los siguientes son ejemplos de servicios profesionales que comúnmente son proporcionados por Contadores Públicos, y que no se consideran como trabajos de atestiguar:

- a. Trabajos de consultoría en los que el Contador Público es contratado para proporcionar asesoría o recomendaciones a un cliente.
- b. Trabajos en los que el Contador Público es contratado para respaldar la posición de un cliente, por ejemplo, asuntos de impuestos que están siendo revisados por las autoridades fiscales.
- c. Trabajos de impuestos en los que el Contador Público es contratado para preparar declaraciones o proporcionar asesoría fiscal.
- d. Trabajos en los que el Contador Público prepara estados financieros sobre los cuales no es requerido que examine o revise evidencia que respalde la información proporcionada por el cliente y no expresa conclusión alguna sobre su confianza en ellos.
- e. Trabajos en los que el Contador Público se compromete solamente a ayudar al cliente; por ejemplo, en los que el Contador Público participa en la preparación de información diferente a estados financieros, como si fuera el contador interno de la entidad.
- f. Trabajos en los que es Contador Público es contratado para testificar como experto en asuntos de contabilidad, auditoria o impuestos, dados ciertos hechos estipulados.

- g. Trabajos en los que el Contador Público es contratado para proporcionar su opinión como experto sobre ciertos asuntos de principios, como es la aplicación de leyes de impuestos o normas contables, a hechos específicos que le han sido comunicados por otra parte, siempre que su opinión como experto no exprese una conclusión acerca de la confianza que se puede depositar en los hechos comunicados por la otra parte.

El Contador Público que no exprese en forma explícita una conclusión acerca de la confianza que pueda depositarse en una aseveración que es responsabilidad de otra parte, debe estar consciente de que se pueden presentar circunstancias en las que esa conclusión tiene la posibilidad de inferirse razonablemente. Por lo anterior, es necesario en estos casos que el Contador Público revele en su informe que no expresa tal conclusión.

El Contador Público que ha elaborado o ayudado en la preparación de una aseveración, no puede considerarse como el preparador de esa aseveración, si esta básicamente es el resultado de las acciones, planes o considerandos de algún otro individuo o grupo. En esta situación, ese individuo o grupo se considera que es el preparador de la aseveración de que se trate, y el Contador Público será considerado como el que atestigua, si expresa una conclusión acerca de la confianza que puede tenerse en la aseveración.

Un trabajo de atestiguar puede ser parte de uno de mayor índole, por ejemplo, un estudio de factibilidad o un estudio para la compra de un negocio que incluye un examen de información financiera proyectada. En estas circunstancias, estas normas para atestiguar se aplican solo a la porción que corresponde al trabajo de atestiguar.

## **NORMAS PERSONALES Y GENERALES**

La primera de las normas personales y generales es: *El trabajo de atestiguar, cuya finalidad es la de rendir un informe profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional de Contador Público o equivalente legalmente expedido y reconocido, tenga entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional para la función de atestiguar.*

El desempeñar servicios de atestiguar, por parte del Contador Público, es diferente de la preparación y presentación de una aseveración. Estas últimas actividades incluyen la recolección, clasificación, resumen y comunicación de información. Esto normalmente implica el resumir una gran cantidad de datos detallados a una forma manejable e inteligible. Por otro lado, la prestación de servicios de atestiguar incluye la obtención de evidencia para respaldar la aseveración y, objetivamente, evaluar las mediciones y comunicaciones hechas por el preparador de la aseveración. Así pues, los servicios de atestiguar son analíticos, críticos, de investigación, y están referidos a la base así como respaldo de las aseveraciones.

El logro por el Contador Público, de capacidad profesional para proporcionar servicios de atestiguar, comienza con su educación formal y se extiende a la experiencia que posteriormente adquiere. Para alcanzar los requisitos que debe reunir un profesional, el entrenamiento del Contador Público debe ser adecuado en alcance técnico e incluir una porción proporcionadamente adecuada de educación general.

La segunda de las normas personales y generales es: *El trabajo de atestiguar debe ser llevado a cabo por un Contador Público que tenga conocimiento adecuado del asunto del que se trate el trabajo.*

Un Contador Público puede obtener conocimiento adecuado del asunto sobre el que se va a informar a través de educación formal o continua, incluyendo el autoestudio o por medio de experiencia práctica. Sin embargo, esta norma no requiere necesariamente que el Contador Público, para que esté calificado y pueda juzgar una aseveración de confianza, adquiera personalmente todo el conocimiento necesario sobre el asunto de que se trata. Este requerimiento de conocimiento puede lograrse, en parte, a través del uso de uno o más especialistas sobre un trabajo de atestiguar en particular, si el Contador Público tiene suficiente conocimiento del asunto para: (a) comunicar al especialista los objetivos del trabajo, y (b) evaluar el trabajo del especialista para determinar si los objetivos se alcanzaron.

La tercera de las normas personales y generales es: *El Contador Público puede llevar a cabo el trabajo de atestiguar, solamente si tiene razón para pensar que existen las siguientes dos condiciones:*

- a. Es posible evaluar la aseveración a revisar con criterios razonables establecidos por un cuerpo colegiado reconocido, o esos criterios se describen en la aseveración de una manera suficientemente clara y completa para que un lector conocedor este en posibilidad de entenderlos.
- b. La aseveración a revisar puede estimarse y medirse en forma consistente y razonable, utilizando esos criterios.

La función de atestiguar necesita ser realizada solamente cuando pueda ser efectiva y útil. El Contador Público debe tener una base razonable para pensar que puede proporcionarse una conclusión útil acerca de una aseveración.

La primera condición requiere que existan criterios razonables contra los cuales la aseveración pueda ser evaluada. Para estos propósitos, los cuales la aseveración pueda ser evaluada. Para estos propósitos, los criterios promulgados por la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.) por definición son considerados criterios razonables.

Los criterios razonables son aquellos que producen información útil. La utilidad de la información depende de un adecuado equilibrio entre su relevancia y confiabilidad. Consecuentemente, al evaluar la razonabilidad de los criterios de medición y revelación, el Contador Público debe considerar si las aseveraciones generadas por esos criterios tienen un adecuado equilibrio de las siguientes características:

- a. Relevancia
  - *capacidad de causar una diferencia en una decisión.* Las aseveraciones son útiles para desarrollar predicciones sobre los resultados de eventos pasados, presentes y futuros o en la confirmación o corrección de expectativas previas.

- *Capacidad para prevalecer sobre incertidumbres.* Las aseveraciones son útiles para confirmar o modificar el grado de incertidumbre sobre el resultado de una decisión.
  - *Oportunidad.* Las aseveraciones están a disposición de quienes toman decisiones antes que estas pierdan su capacidad de influenciar las resoluciones.
  - *Integridad.* Las aseveraciones no omiten información que pueda alterar o confirmar una decisión.
  - *Consistencia.* En periodos de tiempo sucesivos, la información es medida y presentada básicamente de la misma manera o, si existen inconsistencias importantes, los cambios son revelados, justificados y, cuando es práctico, conciliados para permitir una adecuada interpretación de las mediciones secuenciales.
- b. Confianza
- *Representaciones fidedignas.* Las aseveraciones corresponden o están de acuerdo con los fenómenos que pretenden representar.
  - *Ausencia de inferencias injustificadas de certidumbre o precisión.* Las aseveraciones algunas veces pueden presentarse más adecuadamente mediante el uso de rangos o indicaciones de las probabilidades inherentes a diferentes valores, en lugar de mostrarse como simples puntos estimados.
  - *Neutralidad.* La preocupación primaria es la relevancia y confiabilidad de las aseveraciones, y no su efecto potencial sobre un interés particular.
  - *Ausencia de sesgo.* Las mediciones involucradas en las aseveraciones tienen la misma probabilidad de caer en cualquier lado de lo que representan, en lugar de ubicarse con mayor frecuencia en un lado que en el otro.

Algunos criterios para la evaluación de una aseveración solamente son razonables para un número limitado de usuarios específicos, quienes participaron en su establecimiento. Por ejemplo, los criterios establecidos en un contrato de compra la preparación y presentación de estados financieros de una compañía que va a ser adquirida y que difieren importantemente de los principios de contabilidad generalmente aceptados, son razonables solamente cuando esos estados financieros se presentan a las partes del contrato.

Aun cuando existan criterios razonables, el Contador Público debe considerar si la aseveración es también susceptible de ser razonablemente estimada o medida en forma consistente, usando esos criterios. Personas competentes que usen las mismas medidas o similares junto con los mismos criterios de revelación, deben de estar normalmente en posibilidad de obtener esencialmente las mismas estimaciones o medidas; sin embargo, no todas las personas competentes llegaran siempre a las mismas conclusiones, porque (a) esas estimaciones y medidas frecuentemente requieren el ejercicio de juicio profesional considerable; y (b) una pequeña diferencia en la evaluación de los hechos, puede originar una diferencia en la evaluación de los hechos, puede originar una diferencia significativa en una aseveración particular.

Una aseveración estimada o medida, usando criterios promulgados por la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP, por definición se considera capaz de ser razonable y consistentemente estimada o medida.

Un Contador Público no debe proporcionar seguridad sobre una aseveración que sea tan subjetiva (por ejemplo, el “mejor” programa de computo [“software”] incluido dentro de un gran número de productos similares) que personas que sean competentes en ella y que utilicen las mismas o similares medidas así como criterios de revelación, normalmente no serán capaces de obtener estimaciones y medidas esencialmente similares. El otorgamiento de seguridad sobre tal aseveración no agregaría credibilidad real a esa aseveración; consecuentemente, en el mejor de los casos ese otorgamiento de seguridad carecería de significado y podría ser engañoso.

La segunda condición no presume que se espere que todas las personas competentes seleccionen las mismas medidas y criterios de revelación para el desarrollo de una estimación o medida particular, por ejemplo, la provisión para depreciación de planta y equipo. Sin embargo, suponiendo que se utilizara la misma medida y criterios de revelación (por ejemplo, el método de depreciación de línea recta) se esperaría que se obtuvieran estimaciones similares o medidas parecidas.

Adicionalmente, para el propósito de evaluar si puede esperarse que una medida y criterios de revelación particulares produzcan estimaciones o medidas razonablemente consistentes, la importancia relativa debe ser juzgada a la luz del rango esperado de razonabilidad para una aseveración particular. Por ejemplo, puede esperarse que informaciones estimadas, tales como proyecciones o presupuestos, tengan un rango más amplio de estimaciones razonables que algunos datos firmes, como es el caso de las cantidades de alguna partida particular del inventario existente en una localidad específica.

La segunda condición se aplica igualmente cuando el Contador Público ha sido contratado para realizar un examen, o una “revisión” de una aseveración (ver la segunda norma de información). Consecuentemente, no es apropiado realizar un trabajo de revisión cuando el Contador Público concluye que no puede llevarse a cabo un examen por personas competentes que usen medidas o criterios de revelaciones iguales o similares. Por ejemplo, los Contadores Públicos no deben proporcionar seguridad alguna sobre una aseveración que indique que un programa de computo en particular es el mejor entre un número grande de productos similares, o proporcionar un informe que contenga una afirmación acerca de que no se observe situación de importancia en el trabajo que indicara que la aseveración revisada debería ser modificada, pues no puede proporcionarse mayor nivel de confianza (una opinión positiva) sobre dicha aseveración (cuando hayan sido contratados para ello), en vista de la subjetividad inherente.

La cuarta de las normas personales y generales es: *El Contador Público está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su trabajo de atestiguar así como en la preparación de su informe.*

Cuidado y diligencia razonables imponen una responsabilidad a cada Contador Público que participa en el trabajo para cumplir con cada una de las normas para atestiguar. El ejercicio de cuidado y diligencia razonables requiere una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo efectuado y del juicio ejercitado por aquellos que intervinieron en el trabajo, incluyendo la preparación del informe.

A continuación se incluye un párrafo del Tratado *Cooley on torts*, que ha soportado la prueba del tiempo e ilustra en forma muy clara el compromiso profesional relativo a cuidado y diligencia razonables:

“Cada hombre que ofrece sus servicios a otro y es empleado, asume el deber de ejercitar en el trabajo todas las habilidades que posee, con razonable cuidado y diligencia. En todos aquellos empleos en donde una habilidad peculiar es un requisito, si no ofrece sus servicios, se entiende que él se considera ante el público como poseedor del grado de habilidad que comúnmente tienen otros en el mismo empleo, y si sus pretensiones son infundadas, comete una especie de fraude sobre todo hombre que lo emplee confiando en su profesión pública. Pero ningún hombre, con habilidades o no, se compromete a que el trabajo que asume de buena fe y con integridad, pero no con infalibilidad y es responsable ante quien lo contrate por negligencia, mala fe o deshonestidad pero no de pérdidas resultantes de meros errores de juicio”.

La quinta de las normas personales y generales es: El Contador Público está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional de atestiguar.

Para que la opinión del Contador Público sea útil es necesaria que, además de estar fundada en su capacidad profesional, sea emitida con independencia mental. Se entiende que existe independencia mental en una persona cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso. No existe independencia mental cuando la opinión o el juicio son influidos por consideraciones de orden subjetivo.

La utilidad de los servicios del Contador Público depende no solamente del hecho de que él asuma una actitud de independencia mental, sino también, en grado muy importante, de que las personas que van a utilizar el resultado de su trabajo creen que éste fue hecho con dicha independencia.

La definición de las circunstancias particulares en que se considera que la independencia mental del Contador Público se vea amenazada o que la confianza pública en dicha independencia se vea comprometida, corresponde al Código de Ética Profesional.

En un análisis final, independencia significa la consideración objetiva de hechos o juicios no sesgados y neutralidad honesta por parte del Contador Público al formarse y expresar conclusiones. No implica la actitud de un acusador, sino la sensata imparcialidad de un juez que reconoce su obligación con la equidad. La independencia presume una preocupación que no puede desviarse, para lograr una conclusión acerca de la confianza que puede tenerse en una aseveración, sin importar el tipo de aseveración de que se trate.

## **NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO**

La primera norma de ejecución del trabajo es: *El trabajo de atestiguar debe ser planeado adecuadamente y si se utilizan ayudantes, estos deben ser supervisados en forma apropiada.*

Una planeación y supervisión adecuada contribuyen a la efectividad de los procedimientos de verificación. Una planeación adecuada influye directamente en la selección de los procedimientos apropiados así como en la oportunidad de su aplicación; y una supervisión adecuada ayuda a asegurar que los procedimientos planeados son aplicados apropiadamente.

La planeación de un trabajo de atestiguar involucra el desarrollo de una estrategia total, relativa al alcance y conducción del trabajo que se esperan. Para desarrollar esa estrategia, los Contadores Públicos necesitan tener un conocimiento suficiente que les permita entender adecuadamente los eventos, transacciones y prácticas que, a su juicio, tienen un efecto significativo en la presentación de las aseveraciones.

Los factores a ser considerados por el Contador Público en la planeación de un trabajo de atestiguar, incluyen (a) los criterios de presentación a ser utilizados; (b) el nivel anticipado de riesgo de atestiguar\* relativo a las aseveraciones sobre las que informara; (c) propósitos de atestiguar; (d) los elementos o partidas que se incluyen en una presentación de aseveraciones y que se considera requerirán de revisión o ajuste; (e) condiciones que puedan requerir, ampliar o modificar los procedimientos de atestiguar; y (f) la naturaleza del informe que se espera emitir.

\* Riesgo de atestiguar. Es aquel en el que los Contadores Públicos pueden inadvertidamente caer por no modificar adecuadamente su informe sobre un trabajo de atestiguar relativo a una aseveración que es significativamente incorrecta. Este riesgo consiste en (a) el riesgo (consistente del riesgo inherente y del riesgo de control) de que la aseveración sujeta a revisión contenga errores que pueden ser importantes, y (b) el riesgo de que el Contador Público pueda no detectar esos errores (riesgo de detección).

El contador público debe establecer con el cliente un claro entendimiento de los términos y alcance de los servicios a prestar en el trabajo que se contrata. El entendimiento adecuado de los servicios que se presentarán en el trabajo que se contrata, reduce el riesgo de que el Contador Público, el cliente o ambos puedan malinterpretar las necesidades o expectativas de la otra parte, por ejemplo, se disminuye el riesgo de que el cliente inadecuadamente confíe en el Contador Público para proteger a la entidad en contra de ciertos riesgos o para que realice algunas funciones que son responsabilidad del cliente. El entendimiento debe indicar los objetivos del trabajo, las responsabilidades de la administración, del Contador Público así como las limitaciones de la administración. El Contador Público debe documentar el entendimiento en sus papeles de trabajo, preferentemente mediante una comunicación formal por escrito firmada por él y el cliente. A esta comunicación formal se le conoce como carta convenio.

Si el Contador Público considera que no es posible establecer o lograr un claro entendimiento con el cliente, debe declinar el aceptar o realizar el trabajo.

La naturaleza, extensión, así como oportunidad de la planeación variará con la naturaleza y complejidad de las aseveraciones y de las experiencias anteriores del Contador Público, con respecto al preparador de esas aseveraciones.

Como parte del proceso de planeación, el Contador Público debe considerar la naturaleza, extensión y oportunidad del trabajo que debe llevar a cabo para cumplir con los objetivos del trabajo de atestiguar. Sin embargo, a medida que se avanza en el trabajo de atestiguar, las situaciones cambiantes pueden hacer necesario modificar los procedimientos inicialmente planeados.

La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los ayudantes que participan en cumplimiento de los objetivos del trabajo de atestiguar para cubrir los objetivos y determinar si se cumplieron o no. Los elementos de la supervisión incluyen la instrucción a los ayudantes, el mantenerse informado de todos los problemas significativos que se encuentren, la revisión del trabajo realizado y el resolver las diferencias de opinión entre el personal. La extensión de una adecuada supervisión en un caso dado, depende de muchos factores, incluyendo la naturaleza y complejidad de los asuntos materia de la revisión y de la capacidad de las personas que realizan el trabajo.

Los ayudantes deben ser informados de sus responsabilidades, incluyendo los objetivos de los procedimientos que van a ejecutar así como los asuntos que pueden afectar la naturaleza, extensión y oportunidad de esos procedimientos. El Contador Público con la responsabilidad final del trabajo, debe establecer con sus ayudantes que se le informe de cualquier duda importante que surja durante la ejecución del trabajo de atestiguar para que sus consecuencias puedan ser evaluadas adecuadamente.

El trabajo efectuado por cada uno de los ayudantes deberá ser revisado para determinar si fue realizado en forma adecuada, y evaluar si los resultados son consistentes con las conclusiones que se presentaran en el informe que emitirá el Contador Público.

La segunda norma de ejecución del trabajo: *El Contador Público, al efectuar su trabajo de atestiguar, debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su informe.*

La selección así como aplicación de los procedimientos que acumularan la evidencia que sea suficiente y competente en las circunstancias, para proporcionar una base razonable para el nivel de confianza a expresar en el informe de atestiguar, requiere el ejercicio cuidadoso de juicio profesional. Una amplia gama de procedimientos disponibles puede aplicarse en un trabajo de atestiguar. Al establecer una adecuada combinación de procedimientos para restringir adecuadamente el riesgo de atestiguar, el Contador Público debe considerar las siguientes presunciones, teniendo en mente que no son mutuamente excluyentes y que pueden estar sujetas a importantes excepciones:

- a. La evidencia comprobatoria, obtenida de fuentes independientes fuera de la entidad, proporciona mayor seguridad que aquella obtenida dentro de la misma entidad.
- b. La información obtenida mediante el conocimiento directo del Contador Público, obtenido a través de exámenes físicos, observación, investigación, cálculos e inspección es más conveniente que la información obtenida indirectamente.
- c. A medida en que el control interno es más efectivo, mayor seguridad proporciona sobre la confianza que puede tenerse acerca de las aseveraciones.

Por tanto, en la jerarquía de procedimientos de atestiguar disponibles, aquellos que involucran investigación y verificación (por ejemplo, inspección, confirmación u observación), particularmente cuando se usan fuentes independientes fuera de la entidad, son por lo general más efectivos para reducir el riesgo de atestiguar que aquellos que involucran investigación y comparaciones de información interna (por ejemplo, procedimientos de revisión analítica junto con entrevistas a funcionarios y empleados responsables de la aseveración que se revisa). Por otro lado, estos últimos procedimientos son generalmente menos costosos en su aplicación.

En un trabajo de atestiguar, diseñado para proporcionar el más alto nivel de seguridad sobre una aseveración (un “emanen”); el objetivo del Contador Público es acumular evidencia suficiente para limitar el riesgo de atestiguar a un nivel que, de acuerdo a su juicio profesional sea apropiadamente bajo para el alto nivel de seguridad que debe transmitir su informe. En un trabajo de atestiguar, el Contador Público debe seleccionar de los procedimientos disponibles – esto es, procedimientos que evalúen el riesgo inherente y de control y restrinjan el riesgo de detección– cualquier combinación que pueda limitar el riesgo de atestiguar a ese nivel apropiadamente bajo.

En un trabajo cuyo objeto es proporcionar seguridad limitada (una “revisión”); el objetivo es acumular evidencia suficiente para limitar el riesgo de atestiguar a un nivel moderado. Para lograr este objetivo, los tipos de atestiguar a un nivel moderado. Para lograr este objetivo, los tipos de procedimientos cuyo objeto es proporcionar seguridad, generalmente se limitan a preguntas y procedimientos analíticos, en lugar de también incluir procedimientos de investigación y verificación.

Sin embargo, pueden existir situaciones en las que los procedimientos analíticos y de investigación, mediante entrevistas con funcionarios y empleados, (a) no puedan ejecutarse; (b) se consideren menos eficientes que otros procedimientos; o (c) proporcionen evidencia indicativa de que la aseveración puede estar incompleta o ser incorrecta.

En el primer caso, el Contador Público deberá aplicar otros procedimientos que considere le pueden proporcionar un nivel de seguridad equivalente a aquel que los procedimientos analíticos y de investigación, a través de entrevistas con funcionarios y empleados, podrían proporcionarles. En la segunda circunstancia, el Contador Público puede aplicar otros procedimientos que considere podrían ser más eficientes para proporcionarle un nivel de seguridad equivalente a aquel que los procedimientos analíticos y de investigación, mediante entrevistas con funcionarios y empleados podrían proporcionarle. En la tercera circunstancia el Contador Público debería aplicar procedimientos adicionales.

La extensión con que se aplicaran los procedimientos de atestiguar debe basarse en el nivel de seguridad que se proporcionará y en la consideración por el Contador Público de: (a) la naturaleza e importancia de la información para la presentación de las aseveraciones tomadas en conjunto; (b) la probabilidad de existencia de errores; (c) el conocimiento obtenido durante el trabajo actual y anteriores; (d) la competencia de quien preparo la información en el asunto de que trata la aseveración a revisar; (e) la extensión en que la información está afectada por el juicio de quien preparo la información; y (f) errores e insuficiencia en los datos básicos utilizados por quien preparo la información.

## **NORMAS DE INFORMACIÓN**

La primera norma de información es: *El informe debe escribir con claridad la aseveración o aseveraciones sobre las que se informa y las características del trabajo de atestiguar.*

El Contador Público que acepta un trabajo de atestiguar debe emitir un informe sobre la aseveración o el asunto a que se refiere esta, o bien, retirarse de ese trabajo. La aseveración o aseveraciones de la administración, por lo general, deben integrarse al informe del Contador Público.

La declaración del carácter de un trabajo de atestiguar, diseñado para que resulte en un informe de distribución general, incluye dos elementos: (a) una descripción de la naturaleza y alcance del trabajo realizado; y (b) una referencia a las normas profesionales que regulan el trabajo. Cuando la forma de la declaración esta prevista en normas establecidas por un organismo que tiene autoridad para hacerlo (por ejemplo, un examen con normas de auditoría generalmente aceptadas), esa forma debe ser utilizada en el informe del Contador Público. Sin embargo, cuando no existe una norma de esa naturaleza, (1) los términos examen y revisión deben utilizarse para describir trabajos que provean respectivamente el nivel de seguridad más elevado y un nivel de seguridad moderado, y (2) la referencia a normas profesionales debe completarse con la referencia a “normas establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos”.

La declaración del carácter de un trabajo de atestiguar en el que el Contador Público aplica procedimientos convenidos, debe referirse a que el trabajo se realizo de conformidad con los arreglos hechos con el o los usuarios especificados. Esos trabajos son diseñados para satisfacer las necesidades específicas de las partes interesadas, y deben describirse identificando los procedimientos convenidos por esas partes.

La segunda norma de información: en el informe debe presentarse con claridad y objetividad la conclusión del Contador Público acerca de si la aseveración esta presentada de conformidad con los criterios establecidos con los cuales se midió, o una afirmación de no haber observado en el trabajo realizado ninguna situación de importancia que indicara que la aseveración revisada debería ser modificada.

El Contador Público debe considerar el concepto de importancia relativa en la aplicación de esta norma. Al expresar una conclusión sobre la confianza en la aseveración con relación a los criterios establecidos, con los cuales se evaluó, el Contador Público debe considerar que una omisión o un error en una aseveración individual es significativa, si su magnitud – individualmente o acumulada con otras omisiones o errores– es de tal importancia que una persona razonable que confíe en la aseveración seria influencia por las omisiones o errores en ésta. El tamaño relativo, más que el absoluto de una omisión o error, determina si es importante o no en cualquier situación dada.

Los informes de trabajos de atestiguar que sean para distribución general, debe limitarse a: uno basado en la reducción del riesgo de atestiguar a un nivel apropiadamente bajo (un “examen”) y el otro basado en una reducción de riesgo de atestiguar a un nivel moderado (una “revisión”).

En un trabajo para lograr el nivel más alto de seguridad (un “examen”), la conclusión del Contador Público debe expresarse en una opinión positiva. Cuando el riesgo de atestiguar ha sido reducido solo a un nivel moderado (una “revisión”), la conclusión del Contador Público debe contener una afirmación de no haber observado situación alguna de importancia en el trabajo realizado, que indicara que la aseveración revisada debería ser modificada.

## **EXÁMEN**

Cuando expresa una opinión positiva, el Contador Público debe establecer claramente si en su opinión: a) la aseveración que hace la administración esta presentada (o razonablemente presentada) en todos sus aspectos importantes, con base en (o de conformidad con) los criterios establecidos, o b) el asunto a que se refiere la aseveración, en todos sus aspectos importantes, está basado en (o de conformidad con) los criterios establecidos. Sin embargo, los informes que expresan una opinión positiva acerca de la confianza en una aseveración, pueden modificarse o concluir alguna salvedad sobre algún aspecto de trabajo de atestiguar o de aseveración (ver la tercera norma de información). Adicionalmente, esos informes pueden enfatizar ciertos asuntos relacionados con el trabajo de atestiguar o con aseveración.

El informe del Contador Público sobre un examen realizado en un trabajo de atestiguar, debe contener:

- a. Un titulo que incluya la palabra dependiente
- b. Una identificación de la aseveración que hace la administración. Cuando esa aseveración no acompaña al informe del Contador Público, el primer párrafo de este debe también contener una declaración sobre la aseveración que hace la administración.
- c. Una declaración de que la aseveración es la responsabilidad de la administración.
- d. Una declaración de que la responsabilidad del Contador Público es el expresar, con base a su examen, una opinión sobre la aseveración que hace la administración (o sobre el asunto a que se refiere la aseveración).
- e. Una declaración de que el examen se efectuó de acuerdo con las normas para atestiguar establecidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y de que, por lo tanto, incluyó los procedimientos que el Contador Público consideró necesarios en las circunstancias.
- f. Una declaración de que el Contador Público considera que el examen practicado por el proporciona una base razonable para su opinión.
- g. La opinión del Contador Público sobre la aseveración de la administración, acerca de:
  - 1) Si la aseveración esta presentada (o razonablemente presentada) en todos sus aspectos importantes, basada en (o de conformidad) los criterios establecidos.
  - 2) El asunto objeto de la aseveración está basada en (o de conformidad con) los criterios establecidos, en todos sus aspectos importantes.

- h. Cuando la aseveración ha sido preparada con base en criterios establecidos que han sido convenidos por el preparador y las partes especificadas, el informe del Contador también debe contener:
  - 1) Una declaración de limitaciones sobre el uso de informe, porque está destinado únicamente a formas especificadas (ver cuarta norma de información).
  - 2) Cuando existen criterios establecidos, una declaración de que no se intenta de que la aseveración sea aquella que se hubiera presentado si esa aseveración se hubiera preparado con base en (describir los criterios establecidos)
- i. La firma autógrafa o impresa del contador público
- j. La fecha del informe.

El formato de los informes del Contador Público dependerá:

- a. Si opina acerca de la aseveración de la administración o sobre el asunto objeto de la aseveración.
- b. Si la aseveración de la administración se presenta por separado y acompaña al informe del Contador Público o si la aseveración solamente se menciona en dicho informe.

## **REVISIÓN**

Para emitir un informe que contenga una afirmación, de no haber observado en el trabajo realizado ninguna situación de importancia que indicara que la aseveración revisada debería ser modificada, la conclusión del Contador Público debe señalar si alguna información llamo su atención durante el trabajo realizado que indique que la aseveración no está presentada, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con los criterios establecidos.

Como se describe más ampliamente en el comentario a la tercera norma de información, si no se modifica la aseveración para corregir la información que llamo su atención, esa información debe describirse en el informe del Contador Público.

El informe del Contador Público sobre una revisión realizada en un trabajo de atestiguar, debe contener:

- a. Un título que incluya la palabra “independiente”.
- b. Una identificación de la aseveración que hace la administración. Cuando esa aseveración no acompaña al informe del Contador Público, el primer párrafo de este debe también contener una declaración sobre la aseveración que hace la administración.
- c. Una declaración de que la aseveración es responsabilidad de la administración.
- d. Una declaración de que el examen se efectuó de acuerdo con las normas para atestiguar establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- e. Una declaración de que una revisión es sustancialmente menor en alcance a un examen, cuyo objetivo es la expresión de una opinión sobre la aseveración (o asunto objeto de ella), y en consecuencia no se expresa tal opinión.
- f. Una declaración de que el Contador Público no tiene conocimiento de que debiera hacerse alguna modificación importante al asunto objeto de la aseveración hará que esta se presente (*o presente razonablemente*), en todos sus aspectos importantes con base en (*o de conformidad con*) los criterios establecidos, excepto por aquellas modificaciones, si las hubiera, indicadas en su informe o una declaración acerca de si el Contador Público tiene conocimiento de que debería hacerse cualquier modificación importante al asunto objeto de la aseveración para que ese asunto, en todos sus aspectos importantes, se presente de acuerdo con (*o de conformidad con*), los criterios establecidos, excepto por aquellas modificaciones, si las hubiera, indicadas en su informe.
- g. Si la aseveración ha sido preparada con base en criterios específicos que han sido convenidos por el preparador y las partes especificadas, el informe del Contador Público también debe contener:
  - 1) Una declaración de limitaciones sobre el uso del informe, porque está destinado únicamente a partes especificadas (*ver cuarta norma de información*).
  - 2) Cuando existen criterios establecidos, una declaración de que no se intenta que la aseveración sea aquella que se hubiera presentado si esa aseveración se hubiera preparado con base en (*describir los criterios establecidos*).
- h. La firma autógrafa o impresa del Contador Público.
- i. La fecha del informe.

## **OTROS REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN**

La tercera norma de información es: *El informe debe contener todas las excepciones significativas que el Contador Público tenga con relación al trabajo de atestiguar realizado y a la aseveración o aseveraciones objeto de ese trabajo.*

La frase "*excepciones significativas que el Contador Público tenga con relación al trabajo realizado*" se refiere a cualquier problema no resuelto que el Contador Público tenga en el cumplimiento con estas normas para atestiguar o con los procedimientos específicos convenidos por el (los) usuario(s) específico(s). El Contador Público debe de expresar una conclusión sin excepciones cuando el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas para atestiguar. Estas normas no se habrán cumplido si el Contador Público no estuvo en posibilidad de aplicar todos los procedimientos que considero necesarios en las circunstancias, o que se hayan acordado con el (los) usuario(s), cuando sea aplicable.

Las restricciones al alcance de un trabajo, ya sean impuestas por el cliente o por otras circunstancias, tales como el tiempo en que se efectúa el trabajo o la incapacidad para obtener evidencia suficiente, pueden requerir que el Contador Público emita su informe con salvedades, se abstenga de opinar o se retire del trabajo. Las razones de las salvedades o de la abstención de opinión deben describirse en el informe del Contador Público. Cuando este decida retirarse del trabajo, deberá notificarlo por escrito a su cliente.

La decisión del Contador Público para emitir un informe con salvedad, abstenerse de emitir una opinión o retirarse del trabajo debido a una limitación al mismo, depende de una evaluación del efecto de los procedimientos omitidos sobre su capacidad para expresar seguridad sobre la aseveración. Esta evaluación estará afectada por la naturaleza y magnitud de los efectos potenciales de los asuntos en cuestión, por su significado en la aseveración y por el hecho de que el trabajo sea un examen o una revisión. Si los efectos potenciales afectan a diversos aspectos de la aseveración, o si el Contador Público está realizando una revisión, una abstención de opinión o el retiro del trabajo es razonablemente más apropiado. Cuando las restricciones que limitan en forma importante el alcance del trabajo son impuestas por el cliente, el Contador Público generalmente debe abstenerse de proporcionar cualquier nivel de seguridad sobre la aseveración; es decir, abstenerse de opinar y comunicar esta decisión por escrito a su cliente con toda oportunidad.

La frase *excepciones significativas que el Contador Público tenga con relación... a la aseveración o aseveraciones*, se refiere a cualquier situación no resuelta y relacionada con la conformidad de la adecuada revelación de asuntos importantes. Esas excepciones no resueltas pueden dar lugar a un informe con salvedades o a un informe con opinión negativa, dependiendo de la importancia de la desviación de los criterios contra los que la aseveración se evaluó.

Las excepciones relativas a la presentación de las aseveraciones pueden referirse a la medida, forma, arreglo, contenido o a juicios y suposiciones utilizadas, aplicables a la presentación de aseveraciones y sus notas correspondientes, incluyendo, por ejemplo, la terminología usada, la cantidad de detalle que se presentan. El Contador Público considera si una excepción particular debe dar lugar a un informe con salvedades o a un informe con opinión negativa, dadas las circunstancias y hechos que conoce en la fecha de emisión.

La cuarta norma de información es: *El informe sobre un trabajo para evaluar una aseveración que ha sido preparada, de acuerdo con criterios convenidos o sobre un trabajo para aplicar procedimientos convenidos, debe contener una declaración limitando el uso del informe únicamente a las partes que acordaron esos criterios o procedimientos.*

Algunos informes deben restringirse a usuarios específicos que hayan participado en el establecimiento, ya sea de los criterios con los cuales las aseveraciones se evaluaron y no se consideran “razonables” para su distribución general (ver la tercera de las normas personales), o en el establecimiento de la naturaleza y alcance del trabajo para atestiguar. Tales procedimientos o criterios pueden ser acordados directamente por el usuario o a través de un representante designado. Los informes sobre esos trabajos deben indicar claramente que su intención es que se utilicen únicamente por las partes especificadas, y pueden no ser de utilidad para otras personas.

## **PAPELES DE TRABAJO**

El Contador Público debe preparar y mantener papeles de trabajo relativos a todo trabajo realizado de acuerdo con las normas para atestiguar; esos papeles deben ser apropiados de acuerdo a las circunstancias y a las necesidades del Contador Público, relacionadas con el trabajo al que son aplicables. A pesar de que la cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo variará de acuerdo con las circunstancias, por lo regular deben indicar que:

- a. El trabajo fue adecuadamente planeado y supervisado, indicando así el cumplimiento con la primera norma de ejecución del trabajo.
- b. Se obtuvo evidencia comprobatoria suficiente para brindar una base razonable para la conclusión o conclusiones expresadas en el informe del Contador Público.

Los papeles de trabajo son registros que conserva el Contador Público del trabajo realizado, la información obtenida y las conclusiones alcanzadas en el mismo. Ejemplos de papeles de trabajo son los programas de trabajo, análisis, memorandos, cartas de confirmación, declaraciones de la administración, extractos de documentos de la entidad y cédulas o comentarios preparados u obtenidos por el Contador Público. Los papeles de trabajo también pueden registrarse en forma de datos almacenados en cintas, películas, disquetes u otros medios.

Los papeles de trabajo son propiedad del Contador Público. Sin embargo, los derechos de propiedad de este sobre los papeles de trabajo están sujetos a limitaciones éticas relativas a la relación confidencial con los clientes.

Algunos de los papeles de trabajo de los Contadores Públicos pueden servir en ocasiones como una fuente de referencia útil para su cliente, pero no deben ser considerados como una parte o un sustituto de los registros del cliente.

El Contador Público debe adoptar los procedimientos necesarios para asegurar la guarda así como custodia de sus papeles de trabajo, por lo cual deberá conservarlos por el tiempo que sea necesario con objeto de satisfacer las necesidades de su práctica y cualquier requerimiento legal o profesional.

### **Servicios de atestiguar como parte de un trabajo de consultoría**

Cuando un Contador Público proporciona un servicio de atestiguar (como se define en esta sección) como parte de un servicio de consultoría, las normas para atestiguar son aplicables únicamente al servicio de atestiguar.

Cuando el Contador Público determina que se va a presentar un servicio de atestiguar como parte de un trabajo de consultoría, debe informar a su cliente de las diferencias relevantes entre los dos tipos de servicio y obtener confirmación de que el servicio de atestiguar se va a conducir de conformidad con los requerimientos profesionales apropiados. La carta convenio de consultoría o una modificación de esta, debe documentar el requerimiento para prestar el servicio de atestiguar. El Contador Público debe llevar a cabo estas acciones debido a que los requerimientos profesionales para un trabajo de atestiguar difieren de los aplicables a servicios de consultoría.

El Contador Público debe emitir informes por separado sobre el trabajo de atestiguar y el trabajo de consultoría y, si se presentan ambos en un solo cuaderno, el informe sobre el trabajo o servicio de atestiguar debe identificarse claramente y segregarse del informe sobre el trabajo de consultoría.

### **Aseveraciones, criterios y evidencia**

Un servicio de atestiguar puede involucrar aseveraciones escritas, evaluación de criterios o evidencia obtenida durante la realización de un trabajo de consultoría, en proceso o anterior. Una aseveración escrita, desarrollada por un tercero con la asesoría y ayuda del Contador Público, como resultado de un trabajo de consultoría, puede ser sujeta de un trabajo de atestiguar, siempre y cuando la aseveración dependa de acciones, planes o suposiciones de esa otra parte que esté en posición de tener un juicio conocedor acerca de su exactitud. Los criterios desarrollados con la ayuda del Contador Público pueden ser utilizados para evaluar una aseveración en un trabajo de atestiguar, siempre y cuando esos criterios cumplan los requisitos de este boletín. La información relevante que se obtenga, durante el curso de un trabajo de consultoría en proceso o anterior, puede ser utilizada como evidencia en un trabajo de atestiguar siempre y cuando la información satisfaga los requerimientos de este boletín.

### **Evaluaciones de aseveraciones que no constituyen trabajos de atestiguar**

La evaluación de declaraciones contenidas en una aseveración escrita, desarrollada por otra parte al llevar a cabo un trabajo de consultoría, no constituye por sí misma la realización de un trabajo de atestiguar. Por ejemplo, en el curso de un trabajo para ayudar a un cliente a seleccionar una computadora que cumpla con sus necesidades, el Contador Público puede evaluar aseveraciones escritas provenientes de una o más proveedores, aplicando algunos de los mismos procedimientos requeridos para un trabajo de atestiguar. Sin embargo, el informe sobre el trabajo de consultoría se enfocara a comentar si la computadora cubre o no las necesidades del cliente y no sobre la confianza que puede depositarse en las aseveraciones de los proveedores. El estudio que el Contador Público haga de la conveniencia para el cliente de adquirir la computadora, no se limitara a lo que esté incluido en las aseveraciones escritas de los proveedores.

Alguna parte o toda la información contenida en las propuestas escritas de los proveedores, así como otra información, será evaluada para recomendar un sistema conveniente para satisfacer las necesidades del cliente. Estas evaluaciones son necesarias para permitirle al Contador Público lograr el objetivo del trabajo de consultoría.

### **VIGENCIA**

Este boletín entrara en vigor y deberá ser aplicado en forma obligatoria para trabajos de atestiguar que se inicien a partir del 1° de diciembre de 2001. Se recomienda su aplicación anticipada.

## **TRANSITORIO**

En tanto no se emitan por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría pronunciamientos que indiquen lo contrario, todos los boletines de las series 1000, 2000, 3000, 4000 y 5000 continúan vigentes.

## **APÉNDICE A**

### **COMPARACIÓN DE LAS NORMAS PARA ATESTIGUAR CON LAS NORMAS DE AUDIRORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS (NAGA´S)**

Existen dos principales diferencias conceptuales entre las normas para atestiguar y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA´S) vigentes. Primero, las normas para atestiguar proporcionan un marco de referencia para la función de atestiguar más allá de los estados financieros. Consecuentemente, las referencias a “estados financieros” y “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”, que existen en las NAGA´S, se omiten en las normas de atestiguar. Segundo, como es aparente en las normas de ejecución del trabajo y de información, las normas para atestiguar regulan el cada vez más creciente número de servicios de atestiguar en los que el Contador Público expresa seguridad inferior del nivel de seguridad que se expresa en la auditoría tradicional (“opinión positiva”).

En adición a esas dos grandes diferencias, existe otra diferencia conceptual. Las normas para atestiguar se refieren formalmente a servicios de atestiguar que se diseñan para satisfacer necesidades de usuarios que participan, ya sea en el establecimiento de la naturaleza y alcance del trabajo de atestiguar o en los criterios especializados con los cuales las aseveraciones sujetas a revisión serán medidas y quienes, por consiguiente, recibirán un informe de uso limitado. A pesar de que esas diferencias son significativas, solamente reconoce cambios que han ocurrido en el mercado y en la práctica de la Contaduría Pública.

Como una consecuencia de esas tres diferencias conceptuales, la composición de las normas para atestiguar difiere de las NAGA´S. las diferencias en su composición, como se indica en la tabla que se presenta al final de este apéndice, se dividen en dos grandes categorías: a) dos normas personales y generales no contenidas en las NAGA´S se incluyen en las normas para atestiguar y b) una de las normas de ejecución de trabajo y dos de las de información de las NAGA´S no están incluidas en forma explícita en las normas para atestiguar. Cada una de esas diferencias se describe en este apéndice.

Dos normas nuevas se incluyen, porque junto con la definición de un trabajo de atestiguar, establecen límites apropiados alrededor de la función de atestiguar. Una vez que el asunto materia del trabajo de atestiguar se extiende más allá de los estados financieros, es necesario determinar hasta donde puede y debe llegar esa extensión. Los límites establecidos por las normas para atestiguar requieren: a) que el Contador Público tenga conocimiento adecuado del asunto materia de la aseveración, (la segunda de las normas personales y generales) y b) sea factible que la aseveración que se reciba pueda ser consistentemente estimada o medida razonablemente, utilizando criterios establecidos (la tercera de las normas personales y generales).

La segunda de las normas relativas a la ejecución del trabajo de las NAGA'S no se incluye en las normas para atestiguar por varias razones. Esa norma requiere que "el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría". La razón más importante para no incluir esta norma, es que la segunda de las normas relativas a la ejecución del trabajo de las normas para atestiguar, incluye el estudio y evaluación de los controles porque cuando se realiza, este es un elemento para la acumulación de evidencia suficiente. Una segunda razón es que el concepto de control interno puede no ser relevante para cierta aseveración a revisar (por ejemplo, aspectos de información acerca de sistemas de cómputo) sobre los cuales un Contador Público puede ser contratado para informar.

Las normas para atestiguar relativas a información están organizadas en forma diferente de las NAGA'S relativas para cubrir asuntos de énfasis que en forma natural evolucionan, como resultado de una expansión de la función de atestiguar para cubrir más de un nivel y forma de seguridad o certeza sobre una variedad de presentaciones de aseveraciones. En las normas para atestiguar también hay un nuevo tema de información. Esta es la limitación en el uso de ciertos informes para usuarios específicos, y es una extensión natural del reconocimiento de que la función de atestiguar debe cubrir a los trabajos diseñados conforme a las necesidades de partes especificadas que hayan participado en el establecimiento, tanto de la naturaleza y alcance del trabajo como de los criterios especificados con los que las aseveraciones fueron medidas.

Adicionalmente, dos de las normas de información de las NAGA'S han sido omitidas de las normas para atestiguar. La primera es la norma que establece que el auditor "debe observar que dichos principios (de contabilidad) fueron aplicados sobre bases consistentes". La segunda, establece que el auditor "debe observar que la información presentada en los mismos (estados financieros) y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación". Esas dos normas no se incluyen en las normas para atestiguar porque la segunda de las normas de información incluidas en las normas para atestiguar, que requiere una conclusión acerca de si las aseveraciones están de conformidad con los criterios establecidos, cubre a ambas normas omitidas.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> Normas y Procedimientos de Auditoria y Normas para Atestiguar, 29ª. Edición, 2008, pág. 395-422

## **NORMAS PARA ATESTIGUAR COMPARADAS CON LAS NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS (NAGA'S)**

**NORMAS PARA ATESTIGUAR**

**NORMAS DE AUDITORIA  
GENERALMENTE ACEPTADAS**

**NORMAS PERSONALES Y GENERALES**

**NORMAS PERSONALES**

**Título profesional, entrenamiento  
tecnico y capacidad profesional**

**Entrenamiento tecnico y capacidad  
profesional**

1. El trabajo de atestiguar, cuya finalidad es la de rendir un informe profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional de Contador Público o equivalente, legalmente expedido y reconocido, tenga entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional para la función de atestiguar.

1. El trabajo de auditoria, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

**Conocimiento del asunto del que se  
trate el trabajo**

2. El trabajo de atestiguar debe ser llevado a cabo por un Contador Público que tenga conocimiento adecuado del asunto del que se trate el trabajo.

### Condiciones para poder llevar a cabo el trabajo de atestiguar

3. El Contador Público puede llevar a cabo el trabajo de atestiguar solamente si tiene razón para pensar que existen las siguientes dos condiciones:

- Es posible evaluar la aseveración a revisar con criterios razonables establecidos por un cuerpo colegiado reconocido y esos criterios se describen en la aseveración de una manera suficientemente clara y completa para que un lector conocedor esté en posibilidad de entenderlos.

- la aseveración a revisar puede estimarse y medirse en forma consistente y razonable, utilizando esos criterios.

### Cuidado y diligencia profesionales

El Contador Público está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su trabajo de atestiguar y en la preparación de su informe.

### Cuidado y diligencia profesionales

2. El Contador Público está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

## Obtención de evidencia suficiente y competente

2. El Contador Público al efectuar su trabajo de atestiguar debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que quiera para suministrar una base objetiva para su informe.

## Obtención de evidencias suficiente y competente

3. Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

## NORMAS DE INFORMACIÓN

### Bases de opinión sobre trabajos de atestiguar

1. El informe debe describir con claridad la aseveración o aseveraciones sobre las que se informa y las características del trabajo de atestiguar.

## NORMAS DE INFORMACIÓN

### Bases de opinión sobre estados financieros

1. El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- c) La información presentada en los mismos y en las normas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

2. En el informe debe presentarse con claridad y objetividad la conclusión del Contador Público acerca de si la aseveración está presentada de conformidad con los criterios establecidos con los cuales se midió o una afirmación, de no haber observado en el trabajo realizado ninguna situación de importancia que indicara que la aseveración revisada deberá ser modificada.

3. el informe debe contener todas las excepciones significativas que el Contador Público tenga con relación al trabajo de atestiguar realizado y a la aseveración o aseveraciones objeto de ese trabajo.

4. El informe sobre un trabajo para evaluar una aseveración que ha sido preparada, de acuerdo con criterios convenidos o sobre un trabajo para aplicar procedimientos convenidos, debe contener una declaración limitando el uso del informe únicamente a las partes que acordaron esos criterios o procedimientos.

**Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión**

**Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión**

5. En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión o informe sobre la misma y, en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen o revisión, las excepciones que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión profesional, a pesar de haber hecho un examen o una revisión de acuerdo con las normas para atestiguar.

2. En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

## **2.6 NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIF)**

### **Norma de Información Financiera A-1**

#### **ESTRUCTURA DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

##### **OBJETIVO**

Esta Norma tiene por objeto definir la estructura de las Normas de Información Financiera (NIF) y establecer el enfoque sobre el que se desarrollan el Marco Conceptual (MC) y las NIF particulares.

##### **ALCANCE**

Las disposiciones de esta Norma de Información Financiera son aplicables para todas las entidades que emitan estados financieros con base en las NIF.

## **CONTABILIDAD**

La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.

## **INFORMACIÓN FINANCIERA**

La información financiera que emana de la contabilidad, es información cuantitativa, expresada en unidades monetarias y descriptiva, que muestra la posición y desempeño financiero de una entidad, y cuyo objetivo esencial es el de ser útil al usuario general en la toma de sus decisiones económicas. Su manifestación fundamental son los estados financieros. Se enfoca esencialmente a proveer información que permita evaluar el desenvolvimiento de la entidad, así como en proporcionar elementos de juicio para estimar el comportamiento futuro de los flujos de efectivo, entre otros aspectos.

La multiplicidad de participantes en la actividad económica y su diversidad de intereses, determinan que la información financiera sea de uso y aplicación general y, por lo tanto, debe ser útil para los diferentes interesados. Desde este punto de vista, el *Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera* (CINIF) emite las NIF que sirven de base para que las entidades elaboren información financiera que satisfaga las necesidades comunes de una gran variedad de usuarios.

## **NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

### **Estructura**

El término de "Normas de Información Financiera" se refiere al conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares, emitidos por el CINIF o transferidos al CINIF, que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar y fecha determinados, que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera.

Las NIF deben someterse a un proceso formal de auscultación que permita su aceptación generalizada. Para ello, es necesario que este proceso esté abierto a la observación y participación activa de los usuarios e involucrados en la información financiera.

Las NIF se conforman de:

- a) Las NIF y las Interpretaciones a las NIF (INIF), aprobadas por el Consejo Emisor del CINIF y emitidas por el CINIF;
- b) Los Boletines emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y transferidos al CINIF el 31 de mayo de 2004, que no hayan sido modificados, sustituidos o derogados por nuevas NIF; y
- c) Las Normas Internacionales de Información Financiera aplicables de manera supletoria.

Cuando se haga referencia genérica a las Normas de Información Financiera, debe entenderse que éstas abarcan las normas emitidas por el CINIF, así como la totalidad de los Boletines transferidos al CINIF por el IMCP el 31 de mayo de 2004. En los casos en los que se haga referencia específica a alguno de los documentos que integran las NIF, éstos se identificarán por su nombre original; esto es, "Norma de Información Financiera", "Interpretación a las NIF" o "Boletín", según sea el caso.

Las NIF se conforman de tres grandes apartados:

- a) Normas de Información Financiera conceptuales o "Marco Conceptual";
- b) Normas de Información Financiera particulares o "NIF particulares"; e
- c) Interpretaciones a las NIF o "INIF", y
- d) Orientaciones a las NIF o "ONIF".

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

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

Las Interpretaciones a las NIF tienen por objeto:

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

Las Interpretaciones a que se hace referencia en el inciso a) anterior, no son auscultadas, dado que no contravienen el contenido de la NIF de la que se derivan, en virtud de que esta última ya fue sometida a ese proceso.

Las Interpretaciones a que se hace referencia en el inciso b) anterior, están sujetas a auscultación.

Eventualmente, el CINIF puede emitir orientaciones sobre asuntos emergentes que vayan surgiendo y que requieran de atención rápida, las cuales no son sometidas a auscultación, por lo que no son obligatorias.

Las Circulares transferidas al CINIF por el IMCP el 31 de mayo de 2004, se mantendrán vigentes como orientaciones al usuario general hasta en tanto no se deroguen por una NIF o INIF emitida por el CINIF.

## Marco Conceptual

El MC es un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados, agrupados en un orden lógico deductivo, destinado a servir como sustento racional para el desarrollo de normas de información financiera y como referencia en la solución de los problemas que surgen en la práctica contable.

El MC sirve al usuario general de la información financiera al:

- a) permitir un mayor entendimiento acerca de la naturaleza, función y limitaciones de la información financiera;
- b) dar sustento teórico para la emisión de las NIF particulares, evitando con ello, la emisión de normas arbitrarias que no sean consistentes entre sí;
- c) constituir un marco de referencia para aclarar o sustentar tratamientos contables;
- d) proporcionar una terminología y un punto de referencia común entre los usuarios generales de la información financiera, promoviendo una mejor comunicación entre ellos.

El MC se integra de una serie de normas interrelacionadas y ordenadas en forma secuencial, de proposiciones generales a proposiciones particulares, como sigue:

- a) establecimiento de los postulados básicos del sistema de información contable (NIF A-2);
- b) identificación de las necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros (NIF A-3);
- c) establecimiento de las características cualitativas de los estados financieros para cumplir con sus objetivos (NIF A-4);
- d) definición de los elementos básicos de los estados financieros (NIF A-5);
- e) establecimiento de los criterios generales de reconocimiento y valuación de los elementos de los estados financieros (NIF A-6);
- f) establecimiento de los criterios generales de presentación y revelación de la información financiera contenida en los estados financieros (NIF A-7); y
- g) establecimiento de las bases para la aplicación de normas supletorias en ausencia de NIF particulares (NIF A-8)

## Postulados básicos

Los postulados básicos son fundamentos que configuran el sistema de información contable y rigen el ambiente bajo el cual debe operar. Por lo tanto, tienen influencia en todas las fases que comprenden dicho sistema contable; esto es, inciden en la identificación, análisis, interpretación, captación, procesamiento y, finalmente, en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y de otros eventos, que lleva a cabo o que afectan económicamente a una entidad.

El postulado que obliga a la captación de la esencia económica en la delimitación y operación del sistema de información contable, es el de *sustancia económica*. El postulado que identifica y delimita al ente, es el de *entidad económica* y el que asume su continuidad es el de *negocio en marcha*.

Los postulados que establecen las bases para el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas que lleva a cabo una entidad y otros eventos, que la afectan económicamente, son los de: *devengación contable, asociación de costos y gastos con ingresos, valuación, dualidad económica y consistencia*.

La definición de los postulados básicos del sistema de información contable se amplía en la NIF A-2, *Postulados básicos*.

Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros

Los objetivos de los estados financieros se derivan principalmente de las necesidades del usuario general, las cuales dependen significativamente de la naturaleza de las actividades de la entidad y de la relación que dicho usuario tenga con ésta.

Los estados financieros deben permitir al usuario general evaluar:

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

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

- a) el balance general, también llamado estado de situación financiera o estado de posición financiera;
- b) el estado de resultados, para entidades lucrativas o, en su caso, el estado de actividades, para entidades con propósitos no lucrativos;
- c) el estado de variaciones en el capital contable, en el caso de entidades lucrativas; y
- d) el estado de flujo de efectivo o, en su caso, el estado de cambios en la situación financiera. Cada entidad debe emitir uno de los dos estados, atendiendo a lo establecido en NIF particulares.

Las necesidades de los usuarios y los objetivos de los estados financieros se describen con mayor detalle en la NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*.

Características cualitativas de los estados financieros

La información financiera contenida en los estados financieros debe reunir determinadas características cualitativas con la finalidad de ser útil para la toma de decisiones de los usuarios generales.

La utilidad como característica fundamental de los estados financieros, es la cualidad de adecuarse a las necesidades comunes del usuario general y constituye el punto de partida para derivar las características cualitativas restantes, las cuales se clasifican en:

- a) características primarias, y
- b) características secundarias.

Las características cualitativas primarias de los estados financieros son:

- a) la confiabilidad, a la que se encuentran asociadas como características secundarias: la veracidad, la representatividad, la objetividad, la verificabilidad y la información suficiente;
- b) la relevancia, a la que se encuentran asociadas como características secundarias: la posibilidad de predicción y confirmación, así como la importancia relativa;
- c) la comprensibilidad; y
- d) la comparabilidad.

En la práctica es necesario encontrar un equilibrio entre las características mencionadas para satisfacer en forma adecuada las necesidades de los usuarios generales y con ello, cumplir con los objetivos de los estados financieros.

Las características cualitativas de los estados financieros se establecen con mayor detalle en la NIF A-4, *Características cualitativas de los estados financieros*.

Elementos básicos de los estados financieros

Los elementos básicos de los estados financieros son:

- a) los activos, los pasivos y el capital contable de las entidades lucrativas; y los activos, los pasivos y el patrimonio contable, de las entidades con propósitos no lucrativos. Dichos elementos se presentan en el balance general;
- b) los ingresos, costos, gastos y la utilidad o pérdida neta, los cuales se presentan en el estado de resultados de las entidades lucrativas; y los ingresos, costos, gastos y el cambio neto en el patrimonio, los cuales se presentan en el estado de actividades de las entidades con propósitos no lucrativos;
- c) los movimientos de propietarios, la creación de reservas y la utilidad o pérdida integral, los cuales se presentan en el estado de variaciones en el capital contable de las entidades lucrativas; y
- d) el origen y la aplicación de recursos, los cuales se presentan en el estado de flujo de efectivo o, en su caso, en el estado de cambios en la situación financiera, tanto por las entidades lucrativas como por las que tienen propósitos no lucrativos.

La definición de los elementos de los estados financieros se amplía en la NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*.

Reconocimiento y valuación de los elementos de los estados financieros

El reconocimiento contable es el proceso que consiste en valorar, presentar y revelar, esto es, incorporar de manera formal en el sistema de información contable, los efectos de las transacciones, transformaciones internas que realiza una entidad y otros eventos, que la han afectado económicamente, como una partida de activo, pasivo, capital contable o patrimonio contable, ingreso, costo o gasto. El reconocimiento de los elementos básicos de los estados financieros implica necesariamente la inclusión de la partida respectiva en la información financiera, formando parte, conceptual y cuantitativamente del rubro relativo. El sólo hecho de revelar no implica reconocimiento contable.

El reconocimiento contable se presenta en dos etapas:

- a) *reconocimiento inicial* - proceso de valorar, presentar y revelar una partida por primera vez en los estados financieros, al considerarse devengada; y
- b) *reconocimiento posterior* - es la modificación de una partida reconocida inicialmente en los estados financieros, originada por eventos posteriores que la afectan de manera particular, para preservar su objetividad.

La valuación consiste en la cuantificación monetaria de los efectos de las operaciones que se reconocen como activos, pasivos y capital contable o patrimonio contable en el sistema de información contable de una entidad.

Los criterios generales de reconocimiento y valuación de los elementos de los estados financieros se encuentran contenidos en la NIF A-6, Reconocimiento y valuación.

### **Presentación y revelación en los estados financieros**

La presentación de información financiera se refiere al modo de mostrar adecuadamente en los estados financieros y sus notas, los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad. Implica un proceso de análisis, interpretación, simplificación, abstracción y agrupación de información en los estados financieros, para que éstos sean útiles en la toma de decisiones del usuario general.

La revelación es la acción de divulgar en estados financieros y sus notas, toda aquella información que amplíe el origen y significación de los elementos que se presentan en dichos estados, proporcionando información acerca de las políticas contables, así como del entorno en el que se desenvuelve la entidad.

Los criterios generales de presentación y revelación de la información financiera contenida en los estados financieros, se incluyen en la NIF A-7, Presentación y revelación.

Establecimiento de las bases para la aplicación de normas supletorias

Existe supletoriedad cuando la ausencia de Normas de Información Financiera es cubierta por otro conjunto de normas formalmente establecido, distinto al mexicano.

Las bases para aplicar el concepto de supletoriedad están contenidas en la NIF A-8, Supletoriedad.

### **Normas particulares**

Las NIF particulares establecen las bases concretas que deben observarse para reconocer contablemente los elementos que integran los estados financieros en un momento determinado y comprenden normas de valuación, presentación y revelación.

Las NIF particulares se clasifican en normas aplicables a los estados financieros en su conjunto, a los conceptos específicos de los estados financieros, a problemas de determinación de resultados y a las actividades especializadas de distintos sectores.

En el caso de que las NIF particulares mencionadas incluyan alternativas, debe utilizarse el juicio profesional para seleccionar la más adecuada.

### **Enfoque para desarrollar normas particulares**

El desarrollo de las NIF particulares debe sustentarse en el MC y basarse en la identificación de la sustancia económica de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad.

Este enfoque no pretende que la norma particular establezca tratamientos contables para cada operación que afecte a la entidad; por ende, conlleva el empleo del juicio profesional, el cual debe orientarse hacia el cumplimiento de los objetivos de la norma. Las NIF particulares deben contener objetivos y alcances claros.

En el desarrollo de NIF particulares debe evitarse, hasta donde sea posible, el uso de excepciones o alternativas en el alcance, en el tratamiento contable o en el contenido de párrafos transitorios; así como, el establecimiento de procedimientos específicos en cada caso. Asimismo, no deben establecerse parámetros o umbrales subjetivos para el reconocimiento de partidas, dado que un ligero cambio en la forma o estructura de la operación, podría dar lugar a tratamientos contables distintos para operaciones que económicamente son similares, dando lugar a inconsistencias.

El uso de excepciones debe evitarse pues incrementa el nivel de detalle y complejidad de las normas, porque a menudo es necesario contar con procedimientos adicionales o innumerables guías de interpretación o implementación para, entre otras cosas, describir y delimitar las operaciones que no están cubiertas por las normas. Las excepciones también pueden provocar que las operaciones similares sean contabilizadas de manera diferente.

### **JUICIO PROFESIONAL EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA**

El juicio profesional se refiere al empleo de los conocimientos técnicos y experiencia necesarios para seleccionar posibles cursos de acción en la aplicación de las NIF, dentro del contexto de la sustancia económica de la operación a ser reconocida.

El juicio profesional debe ejercerse con un *criterio o enfoque prudencial*, el cual consiste, en seleccionar la opción más conservadora, procurando en todo momento que la decisión se tome sobre bases equitativas para los usuarios de la información financiera. Con objeto de preservar la utilidad de la información financiera, ésta debe contener explicaciones sobre la forma en que se ha aplicado el criterio prudencial, con el propósito de permitir al usuario general formarse un juicio adecuado sobre los hechos y circunstancias que envuelven a la operación sujeta de reconocimiento.

El juicio profesional se emplea comúnmente para:

- a) la elaboración de estimaciones y provisiones contables que sean confiables;
- b) la determinación de grados de incertidumbre respecto a la eventual ocurrencia de sucesos futuros;
- c) la selección de tratamientos contables;
- d) la elección de normas contables supletorias a las NIF, cuando sea procedente;
- e) el establecimiento de tratamientos contables particulares; y
- f) lograr el equilibrio entre las características cualitativas de la información financiera.

#### *Elaboración de estimaciones y provisiones contables que sean confiables*

La actividad económica involucra, en algunos casos, un ambiente de incertidumbre, lo que obliga a hacer diferentes supuestos para la interpretación y cuantificación de los hechos económicos futuros a fin de preservar la continuidad de la entidad económica. Derivado de lo anterior, el uso de estimaciones y provisiones contables es una parte esencial del proceso de elaboración de la información financiera. Su determinación requiere del empleo del juicio profesional, el cual busca prever y estimar hechos probables a la luz de las circunstancias actuales, pero desconocidos en cuanto a su importe, su fecha de realización o destinatario, reconociéndolos adecuadamente a pesar de las posibles incertidumbres inherentes al hecho en cuestión.

Las estimaciones y provisiones contables deben basarse en la información disponible que tenga la entidad en ese momento y deben ser revisadas si cambian las circunstancias en las que se basó su determinación. Deben ser confiables y basarse en circunstancias actuales y relacionadas con eventos que ocurrirán en el futuro. Como ejemplos se tienen las estimaciones para cuentas incobrables o para inventarios obsoletos y de lento movimiento, la identificación de la vida útil económica de los activos sujetos a depreciación, las provisiones por obligaciones laborales, las estimaciones de ingresos para determinar el grado de avance de una obra en construcción, entre otras.

El ejercicio del criterio prudencial en la elaboración de estimaciones y provisiones contables, implica la inclusión de un grado suficiente de precaución, de manera tal, que se evite la sobrevaluación o subvaluación de activos y pasivos, porque de lo contrario la información financiera pierde su utilidad.

#### *Determinación de grados de incertidumbre respecto a la eventual ocurrencia de sucesos futuros*

El reconocimiento contable se encuentra sujeto a distintos grados de incertidumbre, respecto a la eventual ocurrencia de sucesos en el futuro. La determinación de dichos grados de incertidumbre, debe hacerse a partir de la evidencia disponible, como sigue:

- a) *probable* - existe alta certeza de que el suceso futuro ocurrirá; esto, con base en información, pruebas, evidencias o datos disponibles.
- b) *posible* - el suceso futuro puede ocurrir; por consiguiente, la ocurrencia del evento es más que remota y menos que probable.
- c) *remota* - no existen indicios o evidencias suficientes que permitan afirmar que ocurrirá el suceso futuro.

### *Selección entre alternativas permitidas*

Cuando alguna NIF particular establezca métodos alternativos de valuación, presentación o revelación, el juicio profesional debe emplearse para elegir la alternativa más apropiada para elaborar la información contenida en los estados financieros.

### *Elección de normas contables supletorias a las NIF cuando sea procedente*

La NIF A-8, *Supletoriedad*, establece las bases y condiciones para aplicar otro conjunto formal y reconocido de normas contables distinto al mexicano. En este respecto, el juicio profesional debe aplicarse para elegir normas supletorias en los términos establecidos por esa NIF.

### *Establecimiento de tratamientos contables particulares*

Dado que las NIF no pretenden establecer criterios contables específicos para cada escenario o situación que surja en la práctica, el juicio profesional debe utilizarse para inferir un tratamiento contable a seguir, recurriendo para ello, a los conceptos generales contenidos en el MC.

### *Lograr el equilibrio entre las características cualitativas de la información financiera*

El juicio profesional debe emplearse para lograr un equilibrio entre las características cualitativas de la información financiera a fin de proporcionar información financiera útil para la toma de decisiones.

## **PRESENTACIÓN RAZONABLE**

Una *presentación razonable* de la información financiera de una entidad, es aquella que cumple con lo dispuesto por las Normas de Información Financiera.

## **VIGENCIA**

Las disposiciones contenidas en esta Norma de Información Financiera entran en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2006.

Esta Norma deja sin efecto al Boletín A-1, *Esquema de la teoría básica de la Contabilidad financiera, y su Addendum*.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> IMCP, Normas de Información Financiera, 5ª. Edición, 2010, pág. 7-17

## **CAPÍTULO 3. DICTAMEN ESTRUCTURA**

### **3.1 DESCRIPCIÓN**

#### **BOLETÍN 4010 “DICTAMEN DEL AUDITOR”**

#### **GENERALIDADES**

El dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina.

Se establece que la finalidad es expresar una opinión profesional independiente respecto a sí dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

#### **OBJETIVO DEL BOLETÍN**

El objetivo de este boletín es el de establecer la forma y contenido del dictamen que debe emitir el auditor al término de su examen practicado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y describir las modificaciones a dicho documento cuando existan limitaciones en el alcance del trabajo y/o desviaciones en los principios de contabilidad. Asimismo, también se refiere a aquellos casos en que el auditor considera necesario incluir un párrafo de énfasis en su dictamen.

#### **PRONUNCIAMIENTOS GENERALES**

Los elementos básicos que integran el dictamen del auditor, son los siguientes:

**Destinatario.-** Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.

**Identificación de los Estados Financieros.-** El dictamen del auditor se refiere al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera.

**Opinión del auditor.-** El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de sí los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones que en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

**Redacción y firma del dictamen.-** Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen;

sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: hemos examinado; en nuestra opinión; etc.) cuando el contador público sea socio de una firma de contadores públicos cuyo nombre se menciona en dicho documento.

Fecha del dictamen.- Como regla general, la fecha del dictamen puede ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

Obligaciones en su uso.- Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, cuando se emite un dictamen deberá prepararse conforme al modelo que se indica.

### **3.2 OBJETIVOS**

El objetivo principal de un dictamen es informar al interesado el estado en que se encuentra la entidad dependiendo de la auditoría que se haya requerido analizar (fiscal, operacional o sistemas) de tal forma que podemos confiar en el dictamen para realizar las acciones o mejoras que el auditor nos proponga a seguir dependiendo a los resultados obtenidos en su trabajo;

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

### **3.3 CONTENIDO**

- Título
- Destinatario
- Párrafo introductorio
- Párrafo del alcance
- Párrafo de la opinión
- Fecha y firma del dictamen

#### **TITULO**

Para resaltar la independencia del auditor que suscribe su opinión y que obviamente el examen se llevó a cabo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. No es aplicable utilizar la denominación Dictamen de los Auditores Externos porque no menciona la calidad de independiente que es fundamental y muy importante.

## **DESTINATARIO**

El dictamen está dirigido al primer nivel de la empresa o entidad examinada, que normalmente son los accionistas y los directores o cargos similares que ha dispuesto la contratación de los servicios profesionales de auditores independientes. En casos especiales la auditoría se practica a determinada empresa o entidad y el dictamen se dirige a la entidad que efectuó el contrato como por ejemplo los organismos internacionales que contratan directamente los servicios de los auditores independientes para examinar determinado proyecto o entidad. Aún cuando es obvio, es conveniente mencionar que la razón social debe ser la misma que figura en la escritura de constitución y documentación oficial y no siglas comerciales.

## **PÁRRAFO INTRODUCTORIO**

Este primer párrafo tiene la redacción que se menciona a continuación:

"Hemos efectuado una auditoría al balance general de la EMPRESA COMAX SAC al 31 de diciembre de 2002 y a los correspondiente estados de ganancias y pérdidas de cambios en el patrimonio neto y de flujos de efectivo por el año terminado en esta fecha los cuales fueron ajustados para reflejar el efecto de las variaciones en el poder adquisitivo de la moneda nacional siguiendo la metodología descrita en la nota X.

La preparación de dichos estados financieros es responsabilidad de la Gerencia de la EMPRESA COMAX SAC. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre estos estados financieros incluidos en base a la auditoría que efectuamos".

## **Identificación de los estados financieros examinados**

Corresponde a la denominación de los estados financieros auditados incluidos en su informe, en la misma forma como la empresa los presento para el examen del auditor. Estos estados financieros pueden ser en moneda nacional o extranjera; ajustados por inflación e incluso tener otras denominaciones.

Es importante incluir aquellos estados financieros auditados y que forma parte del informe del auditor. En nuestro país normalmente se consideran cuatro estados financieros básicos:

- Balance general
- Estados de Resultados
- Estado de Cambios en el Capital Contable
- Estados de Flujos de Efectivo

Este es el concepto más importante de la modificación del nuevo dictamen de auditoría, porque en forma explícita reafirma que, tanto los estados financieros examinados como las correspondientes notas explicativas, son manifestaciones preparadas y de absoluta responsabilidad de la gerencia de la empresa o entidad auditada, y que forma parte integrante del informe de auditoría.

En nuestro país, como otros de América Latina, sobre todo en empresas pequeñas o medianas es muy común que los auditores independientes participen y colaboren como asesores en la preparación de algunos de los estados financieros como el de cambios en el patrimonio neto y el de flujos de efectivo, o en la redacción de las notas de los estados financieros.

Esta costumbre, que por años se mantiene, ha originado en algunas oportunidades, que no esté muy clara donde termina la responsabilidad de la empresa y se inicia la del auditor.

La carta de gerencia o de representación que suscribe la empresa examinada y dirigida a los auditores independientes, deja muy en claro dónde termina la responsabilidad de la empresa y se inicia la del auditor. La carta de gerencia o de representación que suscribe la empresa examinada y dirigida a los auditores independientes, deja muy en claro esta delimitación de responsabilidades, sin embargo, solo es de conocimiento interno entre el auditor y la gerencia de la empresa auditada.

### **Responsabilidad de la gerencia por los estados financieros examinados.**

#### **Responsabilidad por la expresión de la opinión sobre los estados**

##### **Financieros examinados.**

Este concepto incluido en el párrafo introductorio, complementa el concepto anterior. Mientras que la gerencia de la empresa auditada es responsable por los estados financieros examinados, el auditor es responsable por la opinión que emite basado indudablemente en el trabajo objetivo y profesional que realiza, concordante con normas de auditoría generalmente aceptadas. Este concepto también respalda el interés que puede existir en la finalidad de la auditoría contratada de tal forma que la responsabilidad sea clara y explícita.

#### **PÁRRAFO DE ALCANCE**

El segundo párrafo del dictamen de los auditores independientes, tiene la redacción siguiente (dictamen estándar o limpio).

"Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos la auditoría con la finalidad de obtener seguridad razonable que los estados financieros no contengan errores importantes. Una auditoría comprende el examen basado en comprobaciones selectivas de evidencias que respaldan los importes y las divulgaciones reveladas en los estados financieros. Una auditoría también comprende una evaluación de los principios de contabilidad aplicados y de las estimaciones significativas efectuadas por la Gerencia de la compañía; así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión"

El objetivo principal para incluir la mención al cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas es declarar, en forma muy explícita, que el auditor no garantiza la absoluta exactitud de los estados financieros examinados, sino expresa que existe un "grado razonable de seguridad de que los estos financieros examinados no contienen errores significativos (materialidad)". En tal sentido el termino razonabilidad debe entenderse como equitativamente, imparcialmente, objetividad pero en ningún caso como una certificación de exactitud. Los usuarios del dictamen, deben entenderse los límites de la responsabilidad del auditor, en función de la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Asimismo, el dictamen debe hacer la precisión de que la auditoria ha sido planeada y ejecutada con el fin de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están o no libres de alguna distorsión material. El dictamen debe describir el trabajo efectuado indicando que:

- El examen se ha efectuado sobre la base de comprobaciones de pruebas, de las evidencias sustentadoras de los importantes y revelaciones conformantes de los estados financieros.
- Evaluación de los principios de contabilidad y métodos de evaluación aplicados en la preparación de los estados financieros.
- Evaluación de los estimados significativos efectuados por la gerencia al preparar los estados financieros.
- Evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Además debe concluir que el examen efectuado constituye una base razonable para la expresión de la opinión del auditor.

### **PÁRRAFO DE LA OPINIÓN**

El texto del párrafo de opinión del dictamen es de la forma siguiente:

"En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente, en todos los aspectos de importancia, la situación financiera de la Compañía Grafitecnia S.A. al 31 de diciembre de 2002, y los resultados de sus operaciones

### **FECHA Y FIRMA DEL DICTAMEN**

La firma es la del Contador Público Colegiado (CPC) que suscribe el informe y la firma de auditores a la cual pertenece.

La fecha será el último día del trabajo en las oficinas de la empresa auditada y debe comprender los hechos subsecuentes a la fecha del dictamen de los estados financieros, de acuerdo con normas de auditoría y procedimientos que se aplican normalmente.

La fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

Pero existen hechos o transacciones que es necesario revelar en los estados financieros y que ocurren con posterioridad a la fecha de terminación de la auditoría. Dichos hechos o transacciones pueden suceder:

- De la fecha de dictamen a la fecha en que este se entregue a la entidad.
- De la fecha de dictamen a la fecha que, debido a propósitos diversos, se solicite al auditor emitir nuevamente su opinión.

Cuando el auditor conozca de hechos que ocurran después de que haya concluido su trabajo, pero antes de que entregue su dictamen y que tengan un efecto sobre este se puede seguir cualquiera de las dos alternativas que se describen a continuación:

- Utilizar dos o más fechas, dejando la original de terminación de la auditoría y mencionando enseguida la nueva fecha referida exclusivamente al hecho posterior revelando en una nota a los estados financieros. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por el hecho posterior.
- Cambiar la fecha del dictamen a la del hecho posterior, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> <http://www.monografias.com>

## **CAPÍTULO 4. TIPOS DE DICTAMEN**

### **4.1 DICTAMEN LIMPIO O SIN SALVEDADES**

Se refiere cuando el Auditor expresa la opinión de los estados financieros presenta razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad de acuerdo con los principios contables y aplicados sobre una base consistente en el año anterior.

El nuevo dictamen permite que el auditor puede emitir opinión limpia o estándar y, después de ella, un párrafo o comentario adicional de carácter explicativo o de ampliación a la opinión del auditor. Es decir, se mantiene el criterio que toda la información que se incluya en el dictamen, después del párrafo de la opinión, solo sirve de aclaración. Sin embargo, el auditor puede sugerir a la entidad auditada que determinada información se incluya en las notas a los estados financieros y, en ese caso, no sería necesario incluir en el dictamen el cuarto párrafo adicional de carácter explicativo después de la opinión, porque se estaría cumpliendo con la norma de auditoría generalmente aceptada de revelación suficiente.

#### **PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL DICTAMEN SIN SALVEDADES.**

Cuando como resultado del examen practicado el auditor puede expresar su opinión sin salvedades, el dictamen se deberá presentar como sigue:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 200\_\_, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20\_\_, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, 29ª. Edición, 2008, pág. 217, párrafo 21-24

## **4.2 DICTAMEN CON SALVEDADES**

El Auditor emite dictamen con salvedades cuando sus estados financieros de su entidad presentan razonablemente la situación financiera salvo excepciones o limitaciones que no afecten de manera importante o significativa la situación financiera o resultados de operaciones mostradas.

Se puede afirmar que el auditor emitirá este tipo de dictámenes cuando por el resultado de su examen, concluya que:

- Las declaraciones de la gerencia, referida a los estados financieros o sus notas no son satisfactorias al auditor. Es decir una limitación al alcance para la aplicación de los procedimientos de auditoría.
- Existe incertidumbre sobre algún asunto por resolver en el futuro y que le permitirá obtener evidencia suficiente sobre el resultado.
- Existe desviaciones a los principios de contabilidad generalmente aceptados o sus procedimientos, que podrían tener un efecto en las estimaciones contables, en los registros o en la preparación de los estados financieros que evalúa.

En cualquier de los casos mencionados podría ser necesario que el auditor incluya en su dictamen:

- Un párrafo intermedio antes de la opinión para reflejar la salvedad que afectara su opinión profesional, en forma detallada y completa.
- Si la salvedad se refiere a una limitación al alcance, esta situación debe mencionarse en el párrafo dos (alcances) y describirse en el párrafo siguiente.

### **PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL DICTAMEN CON SALVEDADES.**

#### **GENERALIDADES**

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa, como se explica en los párrafos siguientes.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión “En mi opinión”, la frase “excepto por” o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.

- a. Salvedades por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.

El boletín A-1 de la Comisión de Principios de Contabilidad establece que los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

Cuando existan desviaciones en la aplicación de dichos principios contables el auditor deberá describir en forma precisa en qué consisten, cuantificar su efecto en los estados financieros. Si en una nota a los estados financieros se revelan los asuntos que dan origen a desviaciones en los principios de contabilidad, el párrafo del dictamen que describe la salvedad puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota.

Considerando la importancia relativa que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, el auditor deberá emitir, según sea el caso, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo.

b. Salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado.

Para que el auditor pueda emitir una opinión sin salvedades al alcance, se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que hubiese considerado necesarios en las circunstancias.

En ocasiones, por imposibilidad práctica, o bien, por limitaciones impuestas por la administración de la compañía, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios. Por lo que el auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas restricciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad o abstenerse de opinar.

Cuando se presentan limitaciones en el alcance del examen, se deberá describir, en un párrafo específico dentro del dictamen, la naturaleza de dichas limitaciones.<sup>15</sup>

#### **4.3 DICTAMEN CON OPINIÓN NEGATIVA O ADVERSO**

Un informe contiene dictamen adverso cuando el Auditor ha llegado a la salvedad de que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera y los resultados con los principios de conformidad con los principios de contabilidad aplicados consecuentemente.

En este tipo de dictamen debe mencionarse en el párrafo intermedio, antes de la opinión explicando en detalle las razones principales que lo llevaron a emitir tal opinión así como los efectos principales del asunto que origino la opinión adversa.

#### **PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL DICTAMEN NEGATIVO.**

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

El hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a los principios de contabilidad y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.

---

<sup>15</sup> Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, 29ª. Edición, 2008, pág. 217-220, párrafo 25-45

En el caso de que se emita un dictamen negativo, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

Ejemplo de dictamen negativo:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 200\_\_, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos en base a mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la nota X, en los estados financieros de la compañía no se reconocen los efectos de la inflación conforme lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En mi opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 200\_\_, ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas. De conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.<sup>16</sup>

#### **4.4 DICTAMEN CON ABSTENCIÓN DE EMITIR OPINIÓN**

Cuando el Auditor no está en condiciones de dar una opinión profesional sobre los estados financieros tomados en su conjunto se obtendrá de opinar explicando claramente las razones por las que no ha podido dictaminar esta situación se presenta cuando las restricciones y la aplicación de los procedimientos de Auditoría son importantes limitando el alcance del examen.

Es la base necesaria para emitir una opinión o si la incertidumbre del Auditor es tan grande que no permite responsabilidad por dar su opinión.

---

<sup>16</sup> Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, 29ª. Edición, 2008, pág. 220-221 párrafo 46-53

El auditor emitirá este tipo de dictámenes en aquellos en que no practicó el examen con el alcance suficiente que le haya permitido formarse una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros examinados.

En el dictamen con abstención de opinión, se debe omitir el párrafo del alcance, porque el auditor por determinadas limitaciones al alcance de su examen, no estuvo en condiciones de aplicar los procedimientos de auditoría. Esta omisión se justifica para evitar una confusión con la opinión adversa.

### **PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL DICTAMEN CON ABSTENCIÓN DE OPINIÓN.**

El auditor debe abstener de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades.

La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del auditor que expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto.

El hecho de abstenerse de opinar no examinará al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes en la aplicación de los principios de contabilidad.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa.

En el caso de que se exprese una abstención de opinión. Cuando se emite un dictamen con abstención de opinión, además de modificar la redacción del último párrafo del modelo de dictamen, se debe omitir la afirmación de la responsabilidad del auditor incluida en el primer párrafo y adicionalmente, eliminar el segundo párrafo o modificar su redacción de acuerdo a las circunstancias de cada caso en particular.

Ejemplo de dictamen con abstención de opinión:

Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 200\_\_, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por el año que termino en esa fecha.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoria sea razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 200\_\_, que ascienden a \$ \_\_\_\_\_ y que representan un \_\_\_\_% de los efectivos totales.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas.

Otros pronunciamientos relativos al dictamen.

### **1.- Mención de un asunto importante en el dictamen.**

Existen circunstancias en las que es necesario que el auditor haga énfasis en su dictamen a un hecho importante que debe revelarse en los estados financieros. Estas aclaraciones o menciones no implican salvedades. Algunos de estos casos se pueden presentar cuando:

Existan contingencias no cuantificables.

Existan cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en las reglas particulares.

Existan operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapa pre operativa, en liquidación, fusiones, escisiones.

Contingencias no cuantificables.

Las contingencias no cuantificables pueden incidir en el dictamen de la siguiente forma:

- a) cuando, atendiendo a su importancia, sea necesario incluir un párrafo de énfasis en el dictamen

En este caso, no obstante que la contingencia se encuentre adecuadamente revelada en una nota a los estados financieros.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes.

La compañía fue demandada por un cliente que considera que ciertos equipos que le vendió, por \$\_\_\_\_\_, no reúnen las características especificadas, y reclama la devolución del importe señalado y el pago de daños y perjuicios por \$\_\_\_\_\_. La compañía está en proceso de demostrar al cliente que los equipos cumplían con todos sus requerimientos técnicos; sin embargo, a la fecha de este informe, la administración de la compañía y sus asesores legales no están en posición de determinar el resultado final de este asunto.

- b) Cuando por falta de evidencia suficiente y competente sea necesario incluir una salvedad por limitaciones al alcance de su revisión.-

Es posible que el auditor no haya podido obtener evidencia suficiente y competente para soportar las declaraciones de la administración en relación a la completa revelación de una contingencia en los estados financieros.

- c) Cuando por falta de revelación suficiente sea necesaria una salvedad por desviación en la aplicación de los principios de contabilidad.

Si el auditor concluye que una contingencia no está adecuadamente revelada en los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Continuación de la entidad como negocio en marcha.

El auditor tiene la responsabilidad de evaluar si existen dudas sustanciales con relación a la posibilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.

La continuación de una entidad como negocio en marcha se puede considerar como dudosa cuando existan factores tales como. Problemas de solvencia por pérdidas de operación recurrentes, capital de trabajo deficitario, incapacidad para obtener suficiente financiamiento para continuar las operaciones proyectadas, incumplimiento con los términos de contrato de préstamos, flujos negativos derivados de las operaciones, insuficiencia en la inversión de los accionistas, índices financieros negativos, pérdidas de personal clave, huelgas o dificultades laborales, obsolescencia del producto en el mercado, cambios bruscos de paridad monetaria, etc.

Por el otro lado, pueden existir otros factores que atenúen los aspectos negativos, tales como: capacidad para obtener nuevo financiamientos o renegociar adeudos, posibilidad de reducir costos y gastos, obtención de capital adicional, etc.

El auditor debe juzgar tanto los factores negativos como los positivos, para poder concluir respecto a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, hasta por el año siguiente a partir de la fecha de su dictamen. Si el auditor concluye que aún existen dudas respecto a dicha capacidad, deberá mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen y asegurarse que se hagan las revelaciones necesarias en las notas a los estados financieros. Cambios en principios de contabilidad o en la aplicación de las reglas particulares.

El boletín A-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad describe las causas que originan falta de comparabilidad en los estados financieros por cambios en la aplicación de los principios de contabilidad y de sus reglas particulares.

El propósito de que el auditor se cerciore de que los estados financieros han sido preparados observado los mismos principios, de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación.

Para juzgar sobre la falta de comparabilidad, el auditor necesita estar informado de los principios de contabilidad y de las reglas particulares utilizadas para preparar los estados financieros del ejercicio anterior, ya sea porque los examinó, o bien, por que llevó a cabo una investigación al respecto.

El auditor debe evaluar los cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de valuación y de presentación, y convencerse de:

- a) que el nuevo principio adoptado, incluyendo el método de aplicación, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) que la justificación de la entidad para efectuar el cambio, es razonable y se encuentra debidamente revelada.

Si un cambio en los principios de contabilidad no cumple con estas condiciones, el autor deberá expresar una opinión con salvedad, o bien, si el efecto del cambio es trascendente, deberá emitir una opinión negativa sobre los estados financieros.

Cuando el auditor ha verificado que el cambio de los principios de contabilidad cumple con los pronunciamientos antes indicados deberá incluir un párrafo de énfasis en su dictamen y dirigir la atención del lector a la nota a los estados financieros donde la administración analiza, justifica y, de ser posible, cuantifica el cambio con mayor detalle.

## **2.- Estados financieros comparativos.**

Si en el año anterior hubo salvedades o se dio una opinión negativa, o bien, el auditor se abstuvo de opinar, tales aseveraciones deberán mencionarse en el dictamen actual, si aun son válidas. En caso de que ya no existan los hechos que dieron origen a estas aseveraciones, el auditor deberá mencionar en su dictamen los cambios en las circunstancias y, en su caso, modificar la opinión previamente emitida.

Cuando los estados financieros de ejercicios anteriores no hayan sido dictaminados, el auditor deberá hacer contar este hecho en su dictamen y señalar que, por lo tanto, los estados de esos ejercicios se presentan únicamente para fines comparativos y no se expresa opinión alguna sobre ellos.

Cuando los estados financieros del ejercicio anterior fueron dictaminados por otro contador público, el auditor deberá mencionar este hecho en su dictamen, el tipo de opinión emitida y, en su caso, las salvedades expresadas. No será necesario mencionar el nombre del auditor anterior.

## **3.- Dictamen cuando existan ajustes a resultados de ejercicios anteriores.**

En el caso de corrección de errores en que es necesario afectar, mediante ajustes retroactivos, los estados financieros de años anteriores, el auditor deberá observar que se hagan las revelaciones necesarias para ayudar a los lectores a su interpretación, principalmente a aquellos que pudieran haber tomado decisiones sobre los estados financieros que ahora se corrigen.

Estas revelaciones, hechas por la entidad, incluirán la justificación y explicación de las causas de los ajustes y de la conciliación de éstos con los saldos de las cuentas afectadas antes de su corrección.

Cuando en el ejercicio examinado se determinen ajustes a los resultados de ejercicios anteriores y la empresa no reformule los estados financieros modificando las partidas que hubieran afectado, el auditor deberá, en su caso, expresar la salvedad correspondiente en su dictamen.

#### **4.- conocimiento de hechos posteriores a la fecha del dictamen.**

Existen hechos o transacciones que es necesario revelar en los estados financieros y que ocurren con posterioridad a la fecha de terminación de la auditoría. Dichos hechos o transacciones pueden suceder:

- De la fecha de dictamen a la fecha en que éste se entregue a la entidad.
- Utilizar dos o más fechas, dejando la fecha original de terminación de la auditoría y mencionando enseguida la nueva fecha referida exclusivamente al hecho posterior revelando en una nota a los estados financieros.
- Cambiar la fecha del dictamen a la del hecho posterior, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.

Dictamen sobre el estado de situación financiera.

Es posible que en algunas ocasiones el auditor sea contratado exclusivamente para opinar sobre el estado de situación financiera de la compañía. En estos casos, el dictamen no contendrá limitaciones al alcance si el auditor estuvo en posibilidad de aplicar todos los procedimientos de auditoría que hubiese considerado necesarios para expresar su opinión sobre los cuatro estados básicos.

Dictamen de estados financieros de personas físicas.

Para que auditor esté en condiciones de dictaminar los estados financieros del negocio de una persona física, entendido este como una entidad económica perfectamente separada de su propietario, es necesario que dichos estados financieros emanen de registros contables y exista un sistema adecuado de control interno.

## CAPÍTULO 5. PUNTOS ELEMENTALES DEL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

### 5.1 ESTADOS FINANCIEROS

Los Estados Financieros son los documentos que proporcionan informes periódicos a fechas determinadas, sobre el estado o desarrollo de la administración de una compañía, es decir, la información necesaria para la toma de decisiones en una empresa.

#### BALANCE GENERAL

Es el documento contable que informa en una fecha determinada la situación financiera de la empresa, presentando en forma clara el valor de sus propiedades y derechos, sus obligaciones y su capital, valuados y elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En el balance solo aparecen las cuentas reales y sus valores deben corresponder exactamente a los saldos ajustados del libro mayor y libros auxiliares.

El balance general se debe elaborar por lo menos una vez al año y con fecha a 31 de diciembre, firmado por los responsables:

- Contador
- Revisor fiscal
- Gerente

Cuando se trate de sociedades, debe ser aprobado por la asamblea general.

Su estructura se presenta a continuación:

<b>EMPRESA X, S.A. BALANCE GENERAL AL X DE X DEL 20XX</b>	
<b>ACTIVO:</b>	<b>PASIVO:</b>
CIRCULANTE	CIRCULANTE
	FIJO
FIJO	DIFERIDO
	<b>TOTAL DE PASIVO</b>
DIFERIDO	<b>CAPITAL CONTABLE:</b>
	CAPITAL SOCIABLE
<b>TOTAL DE ACTIVO</b>	<b>TOTAL CAPITAL CONTABLE</b>
	<b>TOTAL PASIVO + C.C.</b>

## ESTADO DE RESULTADOS

Es un documento complementario donde se informa detallada y ordenadamente como se obtuvo la utilidad del ejercicio contable.

El estado de resultados está compuesto por las cuentas nominales, transitorias o de resultados, o sea las cuentas de ingresos, gastos y costos. Los valores deben corresponder exactamente a los valores que aparecen en el libro mayor y sus auxiliares, o a los valores que aparecen en la sección de ganancias y pérdidas de la hoja de trabajo.

<b>ESTADO DE RESULTADOS (Esquema)</b>	
<b>VENTAS</b>	(cifras)
(-) Devoluciones y descuentos	
<b>INGRESOS OPERACIONALES</b>	
(-) Costo de ventas	
<b>UTILIDAD BRUTA OPERACIONAL</b>	
(-) Gastos operacionales de ventas	
(-) Gastos Operacionales de administración	
<b>UTILIDAD OPERACIONAL</b>	
(+) Ingresos no operacionales	
(-) Gastos no operacionales	
<b>UTILIDAD NETA ANTES DE IMPUESTOS</b>	
(-) Impuesto de renta y complementarios	
<b>UTILIDAD LÍQUIDA</b>	
(-) Reservas	
<b>UTILIDAD DEL EJERCICIO</b>	

## ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA

Es el estado financiero que muestra en forma detallada los aportes de los socios y la distribución de las utilidades obtenidas en un periodo, además de la aplicación de las ganancias retenidas en periodos anteriores. Este muestra por separado el patrimonio de una empresa.

También muestra la diferencia entre el capital contable (patrimonio) y el capital social (aportes de los socios), determinando la diferencia entre el activo total y el pasivo total, incluyendo en el pasivo los aportes de los socios.

Esta es la estructura del estado de cambios en la situación financiera para sociedades limitada:

<b>ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA (Esquema)</b>	
<b>SUPERÁVIT</b>	
<b>SUPERÁVIT DE CAPITAL</b>	
Prima en colocación de cuotas o partes de interés	
Crédito mercantil	
<b>RESERVAS</b>	
Reserva legal	
Reservas estatutarias	
Reservas ocasionales	
<b>RESULTADOS DEL EJERCICIO</b>	
Utilidad del ejercicio	
<b>RESULTADOS DE EJERCICIOS ANTERIORES</b>	
Utilidades o excedentes acumulados	
(o) Pérdidas acumuladas	
<b>SUPERÁVIT POR VALORIZACIONES</b>	
De inversiones	
De propiedad, planta y equipo	
<b>TOTAL SUPERÁVIT</b>	

## ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO

El estado de flujos de efectivo es el estado financiero básico que muestra el efectivo generado y utilizado en las actividades de operación, inversión y financiación. Un Estado de Flujos de Efectivo es de tipo financiero y muestra entradas, salidas y cambio neto en el efectivo de las diferentes actividades de una empresa durante un período contable, en una forma que concilie los saldos de efectivo inicial y final.

### ESTADOS DE FLUJO DE EFECTIVO-GENERAL

Según FASB-95, emitido en el año 1995 el Estado de Flujos de Efectivo especifica el importe de efectivo neto provisto o usado por la empresa durante el ejercicio por sus actividades:

- a. De Operación
- b. De Inversión
- c. De Financiamiento

Este estado financiero nuevo indica el efecto neto de esos movimientos sobre el efectivo y las otras partidas equivalentes al efectivo de la empresa. En este estado se incluye una conciliación de los saldos al final del ejercicio y sus equivalentes.

Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo, de alta liquidez, que: son fácilmente cambiables por sumas de efectivo ciertas, y están tan cerca del vencimiento que es insignificante al riesgo de cambios en su valor debido a cambios en las tasas de interés. A lo expuesto podemos agregar que la empresa debe revelar la política que emplea para determinar cuáles partidas clasifican como equivalentes al efectivo.

Cualquier cambio de esta política se trata como un cambio de principio de contabilidad y se efectúa modificando retroactivamente los estados financieros de ejercicios anteriores que se presentan para la comparación.

### OBJETIVOS DEL ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO

Entre los objetivos principales del Estado de Flujos de Efectivo tenemos:

- a. Proporcionar información apropiada a la gerencia, para que ésta pueda medir sus políticas de contabilidad y tomar decisiones que ayuden al desenvolvimiento de la empresa.
- b. Facilitar información financiera a los administradores, lo cual le permite mejorar sus políticas de operación y financiamiento.
- c. Proyectar en donde se ha estado gastando el efectivo disponible, que dará como resultado la descapitalización de la empresa.
- d. Mostrar la relación que existe entre la utilidad neta y los cambios en los saldos de efectivo. Estos saldos de efectivo pueden disminuir a pesar de que haya utilidad neta positiva y viceversa.
- e. Reportar los flujos de efectivo pasados para facilitar la predicción de flujos de efectivo futuros.
- f. La evaluación de la manera en que la administración genera y utiliza el efectivo.

- g. La determinación de la capacidad que tiene una compañía para pagar intereses y dividendos y para pagar sus deudas cuando éstas vencen.
- h. Identificar los cambios en la mezcla de activos productivos.

De lo expuesto se puede inferir que la finalidad del Estado de flujos de Efectivo es presentar en forma comprensible información sobre el manejo de efectivo, es decir, su obtención y utilización por parte de la entidad durante un período determinado y, como consecuencia, mostrar una síntesis de los cambios ocurridos en la situación financiera para que los usuarios de los estados financieros puedan conocer y evaluar la liquidez o solvencia de la entidad.

El Estado de Flujos de Efectivo se diseña con el propósito de explicar los movimientos de efectivo proveniente de la operación normal del negocio, tales como la venta de activos no circulantes, obtención de préstamos y aportación de los accionistas y aquellas transacciones que incluyan disposiciones de efectivo tales como compra de activos no circulantes y pago de pasivos y de dividendos.

## **5.2 CONCEPTO DE DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS**

El dictamen del auditor es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizados sobre los estados financieros de la entidad que se trate.

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

Normalmente se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asumen respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y periodos de los estados financieros por él examinados.

## **5.3 OBLIGADOS A PRESENTAR DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS**

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los supuestos:

Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil ochocientos cincuenta millones de pesos, que el valor de su activo determinado en los términos de la ley del impuesto al activo sea superior a once mil setecientos millones de pesos o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la ley del impuesto sobre la renta. En este caso, el dictamen se realizara en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la secretaria de hacienda y crédito público.

En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.

Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escíndete y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la rescisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escíndete cuando esta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.

Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la ley federal de las entidades paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.

### **Excepciones**

Los contribuyentes a que se refieren los números I y IV anteriormente mencionados no estarán obligados a dictaminar sus estados financieros a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, a excepción de los casos en que, de conformidad con el artículo 26 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo

### **Dictamen opcional**

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la secretaria de hacienda y crédito público.

## **5.4 REQUISITOS A PRESENTAR POR EL CONTADOR PÚBLICO PARA OBTENER EL REGISTRO DE DICTAMINACIÓN**

El contador público que desee obtener el registro ante la SHCP para ejercer la dictaminación deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

- El que acredite su nacionalidad mexicana.
- Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.
- Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

Una vez otorgado el registro, el contador público que lo obtenga, deberá comunicar a la autoridad fiscal cualquier cambio en los datos contenidos en su solicitud, así como comprobar ante la autoridad competente, dentro de los tres primeros meses de cada año, que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado respecto de las disposiciones fiscales o, en defecto de esto último, presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedida por dicho colegio o asociación.

## **5.5 AVISO DE DICTAMINACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS**

Reglas para la presentación del aviso de dictamen de los estados financieros

Los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, observando las siguientes reglas:

El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar.

El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

En los casos de liquidación, el dictamen a que se refiere el párrafo anterior, se podrá presentar tanto por el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina por esos hechos, siempre que dicha presentación se efectúe dentro de los tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal.

### **Casos en que no surte efectos el aviso de dictaminación**

El aviso de dictaminación no surtirá efectos en el caso de contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros cuando:

- No haya sido presentado en los términos de dicho precepto.
- No esté registrado el contador público propuesto por el contribuyente para formular el dictamen o su registro se encuentre suspendido o cancelado.
- Con anterioridad a la presentación del aviso haya sido notificada orden de visita domiciliaria al contribuyente, por el ejercicio fiscal al que se refiere el aviso.
- Cuando la visita domiciliaria se refiera a ejercicios anteriores al que se dictamina, la Secretaría, tomando en cuenta los antecedentes respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efectos a la presentación del aviso, si así se le notifica a éste y al contador público dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúe dicha presentación.

- Se esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquél a que se refiere el aviso, o bien, por haberse emitido, aun cuando no se haya notificado, orden de visita domiciliaria referente ha dicho ejercicio.
- Exista impedimento del contador público que lo suscriba.

## **5.6 RENUNCIA A LA PRESENTACIÓN DE EL DICTAMEN Y SUSTITUCIÓN DE CONTADOR PÚBLICO ORIGINALMENTE ASIGNADO.**

Los contribuyentes que opten o se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros podrán sustituir al contador público designado y en el caso de los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros, podrán renunciar a la presentación del dictamen, siempre que en ambos casos lo comuniquen a la autoridad fiscal competente, dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso manifestando los motivos que tuvieren.

Aviso de sustitución del CP por incapacidad física o impedimento legal

Cuando el contador público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá dar en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen.

Prórroga de la presentación del dictamen por sustitución del CP

Si existe sustitución del contador público, las autoridades fiscales competentes, podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

Renuncia del contador público a dictaminar

El contador público tendrá la obligación de formular su dictamen, salvo que tenga incapacidad física o impedimento legal para hacerlo o que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 anterior, presente nuevo aviso ante las mismas autoridades comunicando que renuncia a formularlo, justificando los motivos que tuviere.

## **5.7 PLAZO PARA LA PRESENTACIÓN DE EL DICTAMEN**

Los contribuyentes deberán presentar ante la autoridad fiscal competente dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate a través de discos magnéticos flexibles, la documentación necesaria, acompañando a la misma, la carta de presentación del dictamen, así como el propio dictamen firmado por el contador público que lo emite y una relación por escrito de los archivos contenidos en el disco flexible agrupados de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría. La presentación de dichos documentos y del disco se hará en dos tantos.

La autoridad fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado en este artículo. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considerará concedida la prórroga por un mes si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente no le da contestación.

El dictamen y los documentos citados que se presenten fuera de los plazos que prevé el CFF, no surtirán efecto alguno, salvo que la autoridad fiscal competente considere que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar tal hecho al contribuyente con copia al contador público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación.

### **5.8 INFORMACIÓN A PRESENTARSE CON MOTIVO DE LA DICTAMINACIÓN**

Los contribuyentes deberán presentar lo siguiente:

- Carta de presentación del dictamen con firma autógrafa del contribuyente y del contador público que dictamina.
- Carta de presentación
- Dictamen e informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente debidamente firmado por el contador público.
- Dictamen e informe
- Hoja electrónica de cálculo y datos del cuestionario de auto evaluación

Hoja electrónica de cálculo o sistema desarrollado para este objeto que contenga la información sobre los estados financieros básicos respecto de los cuales emite su dictamen, y los datos del cuestionario de auto evaluación inicial incluidos en las reglas de carácter general que para tal efecto expida la Secretaría, así como lo siguiente:

- a) Estados financieros básicos y las notas relativas a los mismos, en base a lo siguiente:
  1. Estado de posición financiera.
  2. Estado de resultados.
  3. Estado de variaciones de capital contable.
  4. Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.
- b) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de ventas, financieros y otros.
- c) Análisis de contribuciones a cargo del contribuyente o por pagar al cierre del ejercicio o en su carácter de retenedor, incluyendo pagos provisionales, manifestadas bajo protesta de decir verdad.

En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse las contribuciones causadas por su realización, así como las contribuciones provenientes de ingresos distintos de dicha actividad, informando expresamente si se obtuvieron otros ingresos, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta.

- d) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
- e) Conciliación entre los ingresos dictaminados y declarados para efectos del impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado e impuesto especial sobre producción y servicios.
- f) Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.
- g) Análisis de operaciones de comercio exterior.
- h) En el caso de dictamen de consolidación fiscal, informe y análisis de operaciones realizadas entre controladora y controladas y empresas relacionadas que no consoliden.

#### **5.9 REQUISITOS QUE DEBE REUNIR LA INFORMACIÓN QUE SE PRESENTA JUNTO CON EL DICTAMEN**

**I.-** El texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado la agrupación u organismo profesional de contadores públicos reconocido por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública, al que esté afiliado el contador público que lo

**II.-** Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen deberán presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior, expresadas sus cifras en miles de pesos. En los casos de dictamen para efectos de consolidación fiscal, tanto para la empresa que consolida como para las consolidadas, las cifras deberán presentarse en millones de pesos.

**III.-** La información deberá expresarse en miles de pesos y deberá contener los índices numéricos y conceptos respectivos en base a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría y sujetarse a lo siguiente:

Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, administración, venta, financieros y otros se referirán a los dos últimos ejercicios fiscales.

1. La descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas causadas y el entero de contribuciones, detallando las diferencias determinadas, en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.

2. Se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está obligado; que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluidas; que en el ejercicio surtieron efectos las

autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen o bien, la mención expresa de que no hubo.

3. En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditación efectuado, así como la determinación del componente inflacionario de los créditos y de las deudas.

4. Respecto del impuesto al valor agregado, se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Asimismo, mostrará la determinación de las reglas de prorrateo en los casos de actos o actividades por los que no se deba pagar el impuesto.

5. En relación al impuesto especial sobre producción y servicios, también se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables.

6. En cuanto al impuesto al activo se presentará análisis de la determinación de dicho impuesto.

7. En relación a los impuestos al comercio exterior, se mostrará el importe anual causado y pagado.

8. En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social, se mostrará la integración con cifras aplicables de los anexos de gastos que incluyen dichas cuotas.

El análisis de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, deberá presentarse por los bimestres del ejercicio señalando los ramos de seguro.

Las contribuciones federales para estos efectos, son los impuestos y aportaciones de seguridad social que tengan relación directa con la actividad empresarial del contribuyente.

Tratándose de derechos, sólo se mencionará el retenido por el 5 al millar por concepto de inspección y vigilancia de la obra pública, indicando el importe retenido al contribuyente y el nombre del retenedor.

9. Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio.

Este análisis se presentará por cada contribución, indicando su importe, fecha de pago, y mencionando, en su caso, cuáles no fueron cubiertas a la fecha del informe.

Si el contribuyente hubiera solicitado y en su caso obtenido autorización para pago en parcialidades, deberá anexar fotocopia de la misma.

10. Análisis de créditos obtenidos del extranjero y otros pagos al extranjero por los cuales hubiera correspondido retención y entero de contribuciones.

11. Prueba global de sueldos que deberá incluir el total de remuneraciones cubiertas por el patrón con motivo de la relación de trabajo. Por lo que se refiere al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, se determinará el monto detallado por concepto que sirvió de base para su cálculo.

12. Por lo que se refiere a las operaciones de comercio exterior se declarará en su caso, que los bienes o mercancías de procedencia extranjera que forman parte de los inventarios del contribuyente, están debidamente amparadas con documentación que comprueba su legal estancia en el país, en caso contrario hará constar dentro del dictamen o dentro del informe respectivo cualquier incumplimiento a las disposiciones fiscales, señalando lo siguiente:

- a. La determinación del impuesto causado por las importaciones y exportaciones de mercancía y/o bienes, haciendo mención de las bases y fechas de pago.
- b. El nombre y número de los agentes aduanales con los cuales trabajó en el ejercicio, así como el monto de las operaciones realizadas.
- c. El país de procedencia o destino de las mercancías y/o bienes.
- d. Por lo que se refiere a las exportaciones que haya realizado el contribuyente dentro de su ejercicio, deberá hacer la manifestación de que llevó a cabo la verificación selectiva de la documentación comprobatoria debidamente requisitada.

La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor deberá contener:

1. De ingresos fiscales y deducciones contables que se suman.
2. De ingresos contables y deducciones fiscales que se restan.
3. La pérdida en la enajenación de acciones que en su caso se tenga.
4. Determinación por ejercicio de la pérdida fiscal pendiente de disminuir de la utilidad fiscal, así como de la aplicación al que se dictamina.
5. La determinación de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, provenientes de ejercicios anteriores, se efectuará en los términos de este inciso.

La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en casos aplicables, incluirá la información y el análisis siguientes:

En la conciliación, en el caso del impuesto especial sobre producción y servicios, correspondiente a enajenación, importación o exportación de bienes, cuando se deba trasladar expresamente y por separado dicho impuesto, así como en el impuesto al valor agregado correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los montos a conciliar consistirán en el valor de los actos o actividades realizadas en los que se deba pagar y trasladar el impuesto en los términos de la Ley correspondiente, debiéndose señalar también los conceptos de actos o actividades por los que no se está obligado al pago o traslado del impuesto, según sea el caso, que originen diferencia entre los ingresos gravados por el impuesto sobre la renta y el valor de los actos o actividades gravados con el impuesto especial sobre producción y servicios o el impuesto al valor agregado, o ambos según se trate.

La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y de otras contribuciones federales.

1. Se anotará el saldo a favor pendiente de acreditar del ejercicio fiscal inmediato anterior.
2. Se detallará el valor de los actos o actividades realizados a las diferentes tasas incluyendo la tasa del 0% y el de los actos o actividades por los que no se está obligado al pago de este impuesto.
3. Se anotará el impuesto al valor agregado causado a las diferentes tasas y se sumarán los importes obtenidos.
4. En relación con el impuesto al valor agregado acreditable del ejercicio, se deberá anotar el impuesto trasladado al contribuyente, el pagado en aduanas por importación de bienes tangibles y el que se pagó por otras importaciones, y se obtendrá el subtotal de este impuesto.
5. Al resultado obtenido en el inciso anterior se le restará el impuesto al valor agregado correspondiente a los gastos realizados con motivo de importaciones, en los casos en que conforme a la Ley de la materia no sean acreditables, a las inversiones o gastos referentes a periodos pre operativos y a los gastos e inversiones correspondientes a los actos o actividades por los que no se está obligado al pago del impuesto y, en su caso, el impuesto al valor agregado compensado contra otros impuestos, y
6. La información anterior dará como resultado el importe total del impuesto del ejercicio a cargo o del saldo a favor del contribuyente.

La conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado, se hará de acuerdo con lo siguiente:

1. Respecto a las sociedades controladas:

- a) Denominación social de cada una.
- b) Utilidad o pérdida fiscal individual.
- c) Por ciento de participación directa o indirecta de la controladora en el capital social de las controladas, durante el ejercicio.
- d) Promedio por día de dicha participación.
- e) Conceptos especiales de consolidación que se suman, especificando en los casos de fusión o escisión.
- f) Conceptos especiales de consolidación que se restan, especificando en los casos de fusión o escisión.
- g) Modificaciones a los conceptos especiales de consolidación por variación en la participación accionaria de la controladora en el capital social de las controladas.
- h) Utilidad o pérdidas de ejercicios anteriores.

En los casos de desincorporación de sociedades deberán señalarse los conceptos especiales de consolidación que se suman y/o restan, así como las pérdidas de ejercicios anteriores de la sociedad que se desincorpora.

2. Utilidad o pérdida fiscal consolidada y resultado fiscal consolidado.

3. Impuesto correspondiente al resultado fiscal consolidado.

- a) Pagos provisionales consolidados.
- b) Impuesto acreditable.
- c) Pagado del extranjero.
- d) Pagado con motivo de la desincorporación de entidades.
- e) Retenido a controladoras o controladas.

4. Pérdidas fiscales de controladas extranjeras y aplicación de las pérdidas fiscales contra utilidad fiscal.

Las sociedades controladoras que consolidan resultado fiscal, presentarán la siguiente información:

- 1. Relación relativa al porcentaje de participación accionaria de cada accionista correspondiente al año anterior al de la fecha de la escisión, así como el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de la sociedad escidente.
- 2. Relación de los accionistas de las sociedades escindidas y de la escidente, en el caso de que esta última subsista, en la que se señale el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de dichas sociedades con motivo de la escisión.
- 3. Estado de posición financiera de la sociedad escidente a la fecha de la escisión.
- 4. Relación que contenga la distribución de los activos, pasivos y capital transmitidos con motivo de la escisión.

Tratándose de sociedades que se escindan se presentará la siguiente información:

- 1. Relación de los accionistas de la sociedad que surja o subsista con motivo de la fusión, indicando su participación accionaria a la fecha en que se realizó la fusión, así como el número, valor nominal y naturaleza de las acciones que conforman el capital social.
- 2. Relación al término de cada uno de los tres ejercicios siguientes al de la fusión, de los accionistas de la sociedad que surja o subsista con motivo de la misma, indicando su participación accionaria, así como el número, valor nominal y naturaleza de las acciones que conforman el capital social.

**IV.-** Deberá adherirse a los discos magnéticos flexibles una etiqueta con la siguiente información:

- Registro Federal de Contribuyentes y firma del contribuyente o de su representante legal.
- Ejercicio que se dictamina.
- Número de registro y firma del contador público que emite el dictamen.
- Número de serie del disco.
- Número secuencial del disco.

### **5.10 REQUISITOS DEL DICTAMEN PARA PRESUMIR CERTEZA**

Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

Que el contador público que dictamine este registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del reglamento de este código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

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

Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del reglamento de este código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el reglamento de este código.

## CAPÍTULO 6. CASO PRÁCTICO DEL DICTAMEN COMO RESULTADO DE UNA AUDITORÍA EXTERNA

### 6.1 CASO PRÁCTICO

X, A.C.

ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS

31 DE DICIEMBRE DE 2009 Y 2008

#### ÍNDICE

<u>Contenido</u>	<u>Página</u>
Dictamen de los auditores independientes	1 y 2
Estados financieros:	
Balances generales	3
Estados de resultados	4
Estados de cambios en la inversión de los Socios	5
Estados de flujos de efectivo	6
Notas sobre los estados financieros	7 a 17

## DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

México, D. F., X de X de 2010

A los Socios de

X, A. C.:

1. Hemos examinado los balances generales de X, A. C. (Bufete) al 31 de diciembre de 2009 y de 2008, y los estados de resultados, de cambios en la inversión de los Socios y de flujos de efectivo que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la Administración del Bufete. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestras auditorías.
2. Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en México, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera (NIF) Mexicanas. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la Administración del Bufete y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Como es usual en auditorías de firmas de abogados, no se efectúan pruebas para determinar pasivos de contingencia ni pasivos por cantidades depositadas por clientes o por terceras personas y que eventualmente pudieran no estar reflejadas en la contabilidad; nuestro trabajo en relación con esto último se limitó a inspeccionar u obtener confirmación de su existencia por parte de los encargados de custodiar los activos propiedad de terceros que se presentan en cuentas de memorándum. Consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.
3. Como se menciona en la nota 5 sobre los estados financieros, los honorarios por cobrar a Clientes al 31 de diciembre de 2009 y de 2008, incluyen \$15,690,679 y \$14,336,919, respectivamente, de saldos cuya antigüedad es superior a un año y el Bufete no tiene registrada en libros estimación alguna para absorber las posibles pérdidas que se originen en caso de no poder realizar su cobro.

4. En nuestra opinión, excepto por lo mencionado en el párrafo 3, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de X, A. C., al 31 de diciembre de 2009 y de 2008, y los resultados de sus operaciones, los cambios en la inversión de los Socios y sus flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las NIF Mexicanas.
  
5. Debido a que la información sobre los activos propiedad de terceros a que se refiere la parte final del párrafo 2 de este dictamen fue obtenida directamente de los registros contables y no fue objeto de todas las pruebas de auditoría que serían necesarias para su comprobación, no expresamos opinión alguna sobre la misma.

CONTADORES, S. C.

C.P.C. VICTOR VEGA ARIAS

Socio de Auditoría

X, A. C.

BALANCES GENERALES

(Cifras expresadas en pesos mexicanos, según se explica en la Nota 2)

	<u>31 de diciembre de</u>	
<u>Activo</u>	<u>2009</u>	<u>2008</u>
ACTIVO CIRCULANTE:		
Efectivo e inversiones temporales	\$ 20,884,111	\$ 33,114,419
Honorarios por cobrar a Clientes, incluye Impuesto al valor agregado por \$6,073,395 en 2009 y \$4,811,083 en 2008 (Nota 5)	91,556,502	84,441,561
Impuestos por recuperar	9,176,994	19,760
Cuentas por cobrar a Socios, Profesionales y Empleados	18,095,595	14,265,684
Cuentas por cobrar diversas	619,383	223,578
Trabajo en proceso (Nota 6)	22,504,159	19,016,724
Pagos anticipados	<u>964,626</u>	<u>558,209</u>
Suma el activo circulante	<u>163,801,370</u>	<u>151,639,935</u>
MOBILIARIO Y EQUIPO - Neto (Nota 7)	<u>4,675,364</u>	<u>5,287,630</u>
OTROS ACTIVOS:		
Depósitos en garantía	3,104,686	3,108,068
Licencias	<u>203,496</u>	<u>289,991</u>
	<u>3,308,182</u>	<u>3,398,059</u>
Suma el activo	<u>\$ 171,784,916</u>	<u>\$ 160,325,624</u>
<u>Pasivo e Inversión de los Socios</u>		
PASIVO A CORTO PLAZO:		
Préstamos directos (Nota 8)	\$ 3,023,773	\$ -
Cuentas por pagar y gastos acumulados	7,561,715	7,111,544
XSX, S. A. de C. V., Parte Relacionada	15,071,902	13,908,025
Consultoría Jurídica y Corporativa, S. C.	164,245	328,697
Impuestos por pagar	8,041,213	10,785,534
Participación de los Trabajadores en la Utilidad por pagar	<u>3,620,786</u>	<u>3,259,051</u>
Suma el pasivo a corto plazo	37,483,634	35,392,851
PASIVO A LARGO PLAZO:		
Estimación para obligaciones laborales (Nota 9)	<u>2,581,269</u>	<u>2,245,946</u>
Suma el pasivo	<u>40,064,903</u>	<u>37,638,797</u>
INVERSIÓN DE LOS SOCIOS:		
Capital social	5,271,479	5,271,479
Superávit donado	693,895	693,895
Utilidades acumuladas	<u>125,754,639</u>	<u>116,721,453</u>
Suma la inversión de los Socios	<u>131,720,013</u>	<u>122,686,827</u>
Suma el pasivo y la inversión de los Socios	<u>\$ 171,784,916</u>	<u>\$ 160,325,624</u>

CUENTAS DE MEMORÁNDUM

Activos propiedad de terceros (valores en custodia propiedad de Clientes)	<u>\$ 2,804,625</u>	<u>\$ 4,227,954</u>
---	---------------------	---------------------

Las once notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros, los cuales fueron autorizados, para su emisión el 20 de abril de 2010, por los Funcionarios que firman al calce de los estados financieros y sus notas.

Lic. Buen Dia  
Apoderado

C.P. Modesto  
Apoderado

X, A. C.

ESTADOS DE RESULTADOS

(Cifras expresadas en pesos mexicanos, según se explica en la Nota 2)

	Año que terminó el 31 de diciembre de	
	2009	2008
Honorarios facturados	\$ 239,487,746	\$ 227,307,724
Recuperación de gastos de Clientes	3,539,736	2,963,978
Otros ingresos	1,383,035	9,966,063
Menos - Gastos directos y otras disminuciones al ingreso	<u>(35,999,600)</u>	<u>(36,590,877)</u>
	<u>208,410,917</u>	<u>203,646,888</u>
Gastos de operación:		
Relativos al Personal	78,663,180	68,148,678
Rentas y mantenimiento de oficinas	20,712,165	15,344,297
Gastos de oficina	11,589,382	11,835,582
Gastos promocionales	3,496,553	4,085,775
Actividades profesionales	9,007,267	8,679,982
Honorarios profesionales, incluyen \$ 33,645,881 en 2009 y \$32,295,841 en 2008 pagados a Partes Relacionadas	44,884,381	42,821,935
Primas de seguros y fianzas	214,590	164,241
Diversos	<u>5,557,641</u>	<u>4,364,420</u>
	<u>174,125,159</u>	<u>155,444,910</u>
Utilidad por cambios de trabajo en proceso (Nota 6)	<u>3,487,435</u>	<u>6,150,626</u>
Resultado integral de financiamiento:		
Intereses ganados (pagados) - Neto	791,072	827,399
Utilidad (pérdida) en cambios - Neta	<u>(4,638,956)</u>	<u>15,238,585</u>
	<u>(3,847,884)</u>	<u>16,065,984</u>
Utilidad antes de impuestos a la utilidad	33,925,309	70,418,588
Impuestos a la utilidad (Nota 10)	<u>8,644,357</u>	<u>19,242,853</u>
Utilidad neta	<u>\$ 25,280,952</u>	<u>\$ 51,175,735</u>

Las once notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros, los cuales fueron autorizados, para su emisión el 20 de abril de 2010, por los Funcionarios que firman al calce de los estados financieros y sus notas.

Lic. Buen Día  
Apoderado

C.P. Modesto  
Apoderado

X, A. C.

ESTADOS DE CAMBIOS EN LA INVERSIÓN DE LOS SOCIOS

(Cifras expresadas en pesos mexicanos, según se explica en la Nota 2)

	Capital	Superávit	Utilidades	Insuficiencia en la actualización neta del capital	
	<u>social</u>	<u>donado</u>	<u>acumuladas</u>	<u>contable</u>	<u>Total</u>
Saldos al 1 de enero 2008	\$14,176,169	\$693,895	\$615,595,993	(\$531,372,808)	\$ 99,093,249
Disminución del capital	(8,904,690)				(8,904,690)
Retiros de Socios			(18,677,467)		(18,677,467)
Traspaso a utilidades acumuladas de la insuficiencia en la actualización neta del capital contable reconocida en ejercicios anteriores			(531,372,808)	531,372,808	-
Utilidad integral del año	_____	_____	<u>51,175,735</u>	_____	<u>51,175,735</u>
Saldos al 31 de diciembre de 2008	5,271,479	693,895	116,721,453	-	122,686,827
Decreto y pago de dividendos			(9,731,766)		(9,731,766)
Retiros de socios			(6,516,000)		(6,516,000)
Utilidad integral del año	_____	_____	<u>25,280,952</u>	_____	<u>25,280,952</u>
Saldos al 31 de diciembre de 2009	<u>\$ 5,271,479</u>	<u>\$693,895</u>	<u>\$125,754,639</u>	<u>\$ -</u>	<u>\$131,720,013</u>

Las once notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros, los cuales fueron autorizados, para su emisión el 20 de abril de 2010, por los Funcionarios que firman al calce de los estados financieros y sus notas.

Lic. Buen Día  
Apoderado

C.P. Modesto  
Apoderado

X, A. C.

ESTADOS DE FLUJO DE EFECTIVO

(Cifras expresadas en pesos mexicanos, según se explica en la Nota 2)

	<u>Año que terminó el</u> <u>31 de diciembre de</u>	
	<u>2009</u>	<u>2008</u>
<u>Actividades de operación:</u>		
Utilidad antes de impuestos a la utilidad	\$33,925,309	\$70,418,588
Partidas relacionadas con actividades de inversión		
Depreciación y amortización	2,617,335	3,129,964
Obligaciones laborales (Nota 9)	<u>335,323</u>	<u>484,918</u>
Subtotal de partidas relacionadas con actividades de inversión y financiamiento	36,877,967	74,033,470
Aumento en cuentas por cobrar y otros	(24,388,359)	(7,112,913)
Aumento en Partes Relacionadas	999,425	1,244,559
Aumento en acreedores y otras cuentas por pagar	2,745,150	2,008,782
Impuestos a la utilidad pagados	<u>(13,321,922)</u>	<u>(19,242,853)</u>
Flujos netos de efectivo de actividades de operación	<u>2,912,261</u>	<u>50,914,757</u>
<u>Actividades de inversión:</u>		
Adquisiciones de equipo	(1,518,560)	(1,192,419)
Inversión en otros activos	<u>(400,016)</u>	<u>(565,754)</u>
Flujos netos de efectivo de actividades de inversión	<u>(1,918,576)</u>	<u>(1,741,884)</u>
<u>Actividades de financiamiento:</u>		
Pago de dividendos	(9,731,766)	-
Obtención de (pago de) préstamos bancarios	3,023,773	(4,842,406)
Retiros de Socios	(6,516,000)	(18,677,467)
Disminución de capital	<u>-</u>	<u>(8,904,690)</u>
Flujos netos de efectivo de actividades de financiamiento	<u>13,223,993</u>	<u>(32,424,563)</u>
(Disminución) aumento neto de efectivo e inversiones temporales	(12,230,308)	16,748,310
Efectivo e inversiones temporales al principio del año	<u>33,114,419</u>	<u>16,366,109</u>
Efectivo e inversiones temporales al fin del año	<u>\$20,884,111</u>	<u>\$33,114,419</u>

Las once notas adjuntas son parte integrante de estos estados financieros, los cuales fueron autorizados, para su emisión el 20 de abril de 2009, por los Funcionarios que firman al calce de los estados financieros y sus notas.

Lic. Buen Día  
Apoderado

C.P. Modesto  
Apoderado

X, A. C.

NOTAS SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

31 DE DICIEMBRE DE 2009 Y DE 2008

(Cifras expresadas en pesos mexicanos, según se explica en la Nota 2)

NOTA 1 - NATURALEZA Y ACTIVIDAD DEL BUFETE:

La principal actividad de X, A.C. (Bufete) es prestar servicios profesionales de índole legal. X fue constituida con la escritura No. 3335 el 22 de noviembre de 1954 bajo la denominación de X y X, cambiando a la denominación actual el 11 de marzo de 1980 según escritura No. 11001

NOTA 2 - BASES DE PREPARACIÓN:

Con excepción de los honorarios por cobrar que, al 31 de diciembre de 2009 y 2008 incluyen \$15,690,679 y \$14,336,919, respectivamente, de saldos cuya antigüedad es superior a un año y que el Bufete no tiene registrada en libros estimación alguna para absorber posibles pérdidas que se originen por incobrabilidad, los estados financieros al 31 de diciembre de 2009 y 2008, que se acompañan, cumplen cabalmente lo establecido en las Normas de Información Financiera (NIF) mexicanas, para mostrar una presentación razonable de la situación financiera del Bufete.

El Bufete elaboró los estados de resultados, bajo el criterio de clasificación con base en la naturaleza de partidas, ya que desglosa los rubros de costos y gastos, atendiendo a la esencia específica del tipo de costo o gasto de la entidad. Adicionalmente, para un mejor análisis de su situación financiera, el Bufete ha considerado necesario presentar el importe de la utilidad de operación por separado en el estado de resultados, debido a que dicha información es una práctica común de revelación del sector al que pertenece la entidad.

Conforme a los lineamientos de la NIF B-10 "Efectos de la inflación" (NIF B-10), la economía mexicana se encuentra en un entorno no inflacionario, al mantener una inflación acumulada de los últimos tres años inferior al 26% (límite máximo para definir que una economía debe considerarse como no inflacionaria), por lo tanto, a partir del 1 de enero de 2008 se suspendió el reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera (desconexión de la contabilidad inflacionaria). Consecuentemente, las cifras al 31 de diciembre de 2009 y 2008 de los estados financieros adjuntos se presentan en pesos históricos, modificados por los efectos de la inflación en la información financiera reconocidos hasta el 31 de diciembre de 2007. Durante 2008 se reclasificó a los resultados acumulados el monto del resultado por tenencia de activos no monetarios, partida que se ha identificado como realizada.

A continuación se presentan los porcentajes de la inflación, según se indica:

	<u>31 de diciembre de</u>	
	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Del año	3.57%	6.53%
Acumulada en los últimos tres años	<u>14.48%</u>	<u>15.01%</u>

Conforme a las disposiciones de la NIF B-15, el Bufete ha identificado las siguientes monedas:

<u>Tipo</u>	<u>Moneda</u>
Registro	Pesos mexicanos
Funcional	Pesos mexicanos
Informe	Pesos mexicanos

Debido a que tanto la moneda de registro, como la funcional y la de reporte es el peso, no fue necesario realizar ningún proceso de conversión.

#### Autorización de los estados financieros:

Los estados financieros adjuntos y sus notas fueron autorizados, para su emisión el 20 de abril de 2010, por el Lic. Buen Día y el C.P. Modesto, ambos apoderados.

#### NOTA 3 - RESUMEN DE POLÍTICAS DE CONTABILIDAD SIGNIFICATIVAS:

A continuación se resumen las políticas de contabilidad más significativas, las cuales han sido aplicadas consistentemente en los años que se presentan, a menos que se especifique lo contrario.

Las NIF requieren el uso de ciertas estimaciones contables en la preparación de estados financieros. Asimismo, se requiere el ejercicio de un juicio de parte de la Administración en el proceso de definición de las políticas de contabilidad del Bufete.

##### a. Inversiones temporales:

Las inversiones temporales se expresan a su valor de mercado.

##### b. Mobiliario y equipo:

El mobiliario y equipo, se expresan como sigue al 31 de diciembre de 2009 y 2008: i) adquisiciones realizadas a partir del 1 de enero de 2008, a su costo histórico, y ii) adquisiciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2007 de origen nacional, a sus valores actualizados determinados mediante la aplicación a sus costos de adquisición de factores derivados del Índice Nacional de Precios Al Consumidor (INPC) hasta el 31 de diciembre de 2007.

La depreciación se calcula por el método de línea recta con base en las vidas útiles de los activos aplicadas a los valores del mobiliario y equipo. Véase Nota 7.

c. Provisiones:

Las provisiones de pasivo representan obligaciones presentes por eventos pasados en las que es probable la salida de recursos económicos. Estas provisiones se han registrado bajo la mejor estimación realizada por la Administración.

d. Impuesto Sobre la Renta (ISR) diferido:

El Impuesto sobre la Renta (ISR) diferido, se registra por el método de activos y pasivos con enfoque integral, el cual consiste en reconocer un impuesto diferido para todas las diferencias temporales entre los valores contables y fiscales de los activos y pasivos que se esperan materializar en el futuro, a las tasas promulgadas en las disposiciones fiscales vigentes a la fecha de los estados financieros. Al 31 de diciembre de 2009 y de 2008, se reconoce una reserva de valuación por el ISR diferido.

e. Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU) diferida:

El reconocimiento de la PTU diferida, se efectúa con base en el método de activos y pasivos con enfoque integral, el cual consiste en reconocer, una PTU diferida para todas las diferencias temporales entre los valores contables y fiscales de los activos y pasivos en donde es probable su pago o aplicación por recuperación. Hasta el 31 de diciembre de 2009, no se tenían partidas importantes que permitieran reconocer una PTU diferida.

f. Beneficios a Empleados:

El Bufete no tiene planes de beneficios a los Empleados de contribución definida, con excepción de las requeridas por las leyes de seguridad social.

Los beneficios directos (sueldos, tiempo extra, vacaciones, días festivos y permisos de ausencia con goce de sueldo, etc.) se reconocen en los resultados conforme se devengan y sus pasivos se expresan a su valor nominal, por ser de corto plazo. En el caso de ausencias retribuidas conforme a las disposiciones legales o contractuales, éstas no son acumulativas.

Los beneficios por terminación de la relación laboral por causas distintas a la reestructura (indemnizaciones legales por despido, prima de antigüedad, bonos, compensaciones especiales o separación voluntaria, etc.), son registrados con base en estudios actuariales realizados por peritos independientes a través del método de crédito unitario proyectado.

El costo neto del período de cada plan de beneficios a los Empleados se reconoce como gasto de operación en el año en el que se devenga, el cual incluye, entre otros, la amortización del costo laboral de los servicios pasados y de las ganancias (pérdidas) actuariales de años anteriores.

Respecto a las partidas pendientes de amortizar al 31 de diciembre de 2007, conocidas como pasivo de transición, que incluyen el costo laboral de los servicios pasados y las ganancias (pérdidas) actuariales pendientes de amortizar, éstas se amortizan a partir del 1 de enero de 2008, en un plazo de cinco años en vez de la vida laboral estimada de los Trabajadores hasta 2007, de 15 años.

g. Capital contable:

El capital social, el superávit donado, las utilidades acumuladas y la insuficiencia en la actualización del capital se expresan como sigue: i) movimientos realizados a partir del 1 de enero de 2008, a su costo histórico, y ii) movimientos realizados antes del 1 de enero de 2008, a sus valores actualizados determinados mediante la aplicación a sus valores históricos de factores derivados del INPC hasta el 31 de diciembre de 2007. Consecuentemente, los diferentes conceptos del capital contable, se expresan a su costo histórico modificado.

h. Reconocimiento de ingresos y gastos:

Los honorarios se consideran como ingresos contables en el momento en que se emiten los avisos de cargo a los Clientes y los gastos se reconocen como tales en el momento en que se devengan. Los avisos de cargo a los Clientes se hacen, por lo regular, en forma bimestral, a juicio de los Socios o cuando se considera terminado un servicio.

i. Diferencias cambiarias:

Las transacciones en moneda extranjera se registran inicialmente en la moneda de registro aplicando el tipo de cambio vigente a la fecha de su operación. Los activos y pasivos denominados en dicha moneda se convierten al tipo de cambio vigente a la fecha del balance general. Las diferencias motivadas por fluctuaciones en el tipo de cambio entre las fechas de las transacciones y la de su liquidación o valuación al cierre del ejercicio se reconocen en resultados como un componente del Resultado Integral de Financiamiento (RIF) a excepción de aquellas diferencias cambiarias que son capitalizadas conjuntamente con otros componentes del RIF en el costo de los activos calificables.

j. Trabajo en proceso:

El trabajo en proceso no facturado se valúa a costo estándar, que se asemeja al real.

k. Activos propiedad de terceros:

Los activos propiedad de terceros, representados por efectivo recibido de Clientes para su custodia o aplicación, de acuerdo con instrucciones específicas, se registran en cuentas de memorándum.

l. Utilidad integral:

La utilidad integral está representada por la utilidad neta. Los importes de la utilidad integral de 2009 y 2008, se expresan en pesos históricos modificados.

#### NOTA 4 - POSICIÓN DEL BUFETE EN MONEDA EXTRANJERA:

a. Al 31 de diciembre de 2009 y 2008, el bufete tenía activos y pasivos monetarios en dólares estadounidenses, dólares canadienses, euros y libras esterlinas, como se muestra a continuación:

	Importe en moneda extranjera		Tipo de cambio	
	<u>2009</u>	<u>2008</u>	<u>2009</u>	<u>2008</u>
<u>Activos:</u>				
Dólares americanos	5,026,953	5,137,802	\$	13.0820\$
	13.8250			
Dólares canadienses	601	-	12.5433	
Euros	28,745	-	19.0229	
Libras esterlinas	470	-	<u>21.3534</u>	
<u>Pasivos:</u>				
Dólares americanos	247,689	14,967	\$ 13.0820	\$13.2750
Dólares canadienses	2,160	-	12.5433	
Euros	-	-	19.0229	
Libras esterlinas	-	-	<u>21.3534</u>	
<u>Posición neta corta:</u>				
Dólares americanos	4,779,264	5,122,835		
Dólares canadienses	(1,559)	-		
Euros	28,745	-		
Libras esterlinas	<u>470</u>	<u>-</u>		

Al 21 de abril de 2010, fecha de emisión de los estados financieros, el tipo de cambio spot por dólar americano es de \$1,234,567, del dólar canadiense \$1,234,567, del euro \$1,234,567, y de la libra esterlina \$1,234,567.

Durante octubre de 2008, el peso mexicano sufrió una devaluación respecto a las monedas extranjeras; tratándose del Dls., el tipo de cambio se deslizó en aproximadamente el 25%, tomando en consideración el tipo de cambio al 1 de enero de 2008. Esta situación originó que la Compañía incurriera en una utilidad cambiaria neta de \$15,238,585, al 31 de diciembre de 2008, la cual se presenta en el estado de resultados dentro del RIF.

#### NOTA 5 - HONORARIOS POR COBRAR A CLIENTES:

Al 31 de diciembre de 2009 y de 2008, los honorarios por cobrar a Clientes incluyen \$15,690,679 y \$14,336,919, respectivamente, de saldos cuya antigüedad es superior a un año y que la Administración estima son de difícil recuperación. El Bufete no tiene registrada en libros estimación alguna para absorber las posibles pérdidas que se originen en caso de no poder realizar su cobro.

Los honorarios por cobrar cancelados durante los años que terminaron el 31 de diciembre de 2008, ascendieron a \$6,212,743 y al 31 de diciembre de 2009 no se tienen cancelaciones por honorarios por cobrar. Estas cifras se incluyen en el estado de resultados dentro de los gastos directos

#### NOTA 6 - TRABAJO EN PROCESO:

El saldo representa el tiempo realmente invertido por los Socios y el Personal profesional en los asuntos a cargo de Clientes que se encontraban en trámite al fin del ejercicio, valuado a un costo estándar que incluye la absorción de las remuneraciones directas de ese Personal y algunos costos indirectos.

El análisis de estos saldos que se consideran activos monetarios es como sigue:

	<u>31 de diciembre de</u>	
	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Trabajo en proceso al principio del año	\$ 19,016,724	\$12,866,098
Incrementos acreditados a resultados	111,849,607	90,752,737
Disminuciones por trabajos facturados cargados a resultados	<u>(108,362,172)</u>	<u>(84,602,111)</u>
Trabajo en proceso al final del año	<u>\$ 22,504,159</u>	<u>\$19,016,724</u>
Diferencia entre los incrementos acreditados a resultados y las disminuciones por trabajos facturados cargados a los resultados del año	<u>\$ 3,487,435</u>	<u>\$ 6,150,626</u>

#### NOTA 7 - ANÁLISIS DEL MOBILIARIO Y EQUIPO:

El mobiliario y equipo se integra como se muestra a continuación:

	<u>31 de diciembre de</u>		<u>Tasa anual de depreciación</u>
	<u>2009</u>	<u>2008</u>	
Adaptaciones y mejoras	\$ 1,113,429	\$ 988,233	5%
Muebles y enseres	18,776,240	17,583,871	10 %
Máquinas de oficina	3,772,778	3,751,862	10 %
Obras de arte	1,153,905	1,153,905	10 %
Equipo de computo	14,603,931	13,990,313	30 %
Automóviles	<u>2,764,876</u>	<u>2,764,876</u>	<u>25 %</u>
	41,185,159	40,233,060	
Depreciación acumulada	<u>(37,509,795)</u>	<u>(34,945,430)</u>	
Total mobiliario y equipo	<u>\$ 4,675,364</u>	<u>\$ 5,287,630</u>	

#### NOTA 8 - PRÉSTAMOS BANCARIOS:

El Bufete tenía contratada una línea de crédito que había ejercido, con el The Frost National Bank por un importe de 800,000 dólares estadounidenses con vencimiento el 29 de julio de 2008, a la tasa del 9.25% anual. Esta línea de crédito fue renovada el 31 de julio del 2008 con vencimiento al 31 de julio del 2010 por los mismos 800,000.00 dólares estadounidenses de la cual al 31 de diciembre de 2009, se adeudaban únicamente la cantidad de 231,140 dólares estadounidenses valuados al tipo de cambio de \$13.073 por dólar haciendo un total en M.N. de \$3,023,773. Al 31 de diciembre de 2008, no se había ejercido ningún importe.

#### NOTA 9 - BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS:

- a. El valor de las obligaciones por beneficios adquiridos al 31 de diciembre de 2009 y de 2008, ascendió a \$2,581,269 y \$2,245,946 respectivamente.
- b. Conciliación de la Obligación por Beneficios Definidos (OBD), Activos de Plan (AP) y el Pasivo Neto Proyectado (PNP).

El valor de las obligaciones por beneficios adquiridos al 31 de diciembre de 2009 y 2008, se muestra a continuación:

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Obligaciones por beneficios definidos OBD	\$2,440,192	\$2,207,800
Partidas pendientes de amortizar	<u>141,077</u>	<u>38,146</u>
Pasivo neto proyectado	<u>\$2,581,269</u>	<u>\$2,245,946</u>
Costo neto del periodo	<u>335,323</u>	<u>\$ 484,918</u>

Las principales hipótesis actuariales utilizadas, expresadas en términos absolutos, así como las tasas de descuento, rendimiento de los activos del plan, incremento salarial y cambios en los índices u otras variables, referidas al 31 de diciembre de 2009, son como sigue:

<u>Tasa</u>	<u>31 de diciembre</u>	
	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Tasa de incremento en sueldos	4.99%	4.99%
Tasa estimada de carrera laboral	2.32%	2.32%
Incremento al salario mínimo	3.91%	3.91%
Tasa nominal de descuento	7.60%	7.60%
Inflación durante 2009	3.57%	6.53%
Inflación estimada para 2010	<u>5.14%</u>	<u>16.48%</u>

NOTA 10 - IMPUESTO SOBRE LA RENTA, IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LA UTILIDAD:

a. ISR

- i. En 2009 y 2008, el Bufete determinó una utilidad fiscal de \$30,872,705 (\$68,724,475, en 2008), la cual es superior a la determinada para efectos del IETU. El resultado fiscal difiere del contable, principalmente, por aquellas partidas que en el tiempo se acumulan y deducen de manera diferente para fines contables y fiscales, por el reconocimiento de los efectos de la inflación para fines fiscales, así como, de aquellas partidas que sólo afectan el resultado contable o el fiscal.
- ii. Con base en las proyecciones financieras y fiscales, se ha determinado que el impuesto que esencialmente pagará la Compañía en el futuro será el ISR, por lo que ha reconocido ISR diferido.

- iii. El 7 de diciembre de 2009 fue publicado el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la LISR para 2010, en el cual se establece, entre otros, que la tasa del ISR aplicable para los años de 2010 a 2012 será del 30%, para el año 2013 será del 29% y a partir del año 2014 será del 28%. Al 31 de diciembre de 2009, el cambio en tasas antes descrito hubiera originado un aumento al saldo de ISR diferido de (\$9,965,426), con su correspondiente efecto en los resultados del año, el cual fue determinado con base en las expectativas de reversión de las partidas temporales a las tasas que estarán vigentes. Asimismo, se elimina la posibilidad de utilizar los créditos por el exceso de deducciones sobre ingresos gravables para fines de IETU (crédito de pérdida fiscal de IETU) para disminuir el ISR causado, aunque podrán acreditarse contra la base de IETU.
- iv. La provisión para ISR causado se analiza cómo se muestra a continuación:

	Año que terminó el 31 de diciembre de	
	<u>2009</u>	<u>2008</u>
ISR Causado	<u>\$ 8,644,357</u>	<u>\$ 19,242,853</u>
Ingresos cobrados	\$224,556,823	\$233,028,638
Ingresos cobrados por recuperación de gastos de clientes	2,993,446	2,524,721
Más - Partidas acumulables o no deducibles:		
Gastos no deducibles	3,979,420	3,755,088
Otros ingresos	4,407,258	13,247,125
Ajuste anual por inflación	(127,058)	149,648
Menos - partidas no acumulables o deducibles:		
Depreciación fiscal	(1,993,073)	(2,001,554)
Gastos deducibles	<u>(202,944,111)</u>	<u>(181,979,191)</u>
Utilidad fiscal	30,872,705	68,724,475
Tasa de impuesto aplicable	<u>28%</u>	<u>28%</u>
ISR causado según estado de resultados	<u>\$ 8,644,357</u>	<u>\$ 19,242,853</u>

- v. Al 31 de diciembre de 2009 y de 2008, las principales diferencias temporales sobre las que se reconoce ISR diferido se analizan como sigue:

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Clientes	\$ 85,483,107	\$ 79,630,478
Trabajo en proceso	22,504,159	19,016,724
Utilidades de Socios acumuladas	<u>(631,486,495)</u>	<u>(596,918,526)</u>
	(523,499,229)	(498,271,324)
Tasa de ISR aplicable	<u>30%</u>	<u>28%</u>
ISR diferido	(157,049,769)	(139,515,971)
Reserva de valuación	<u>157,049,769</u>	<u>139,515,971</u>
Impuesto diferido	<u>\$ -</u>	<u>\$ -</u>

Los dividendos que se paguen estarán libres del Impuesto sobre la Renta si provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN), cuyo saldo al 31 de diciembre de 2009 y 2008 asciende a \$79,078,807 y \$42,728,631, respectivamente. Los dividendos que excedan de dicha CUFIN causarán un impuesto equivalente al 42.86% si se pagan en 2010. El impuesto causado será a cargo del Bufete y podrá acreditarse contra el ISR del ejercicio o el de los dos ejercicios inmediatos siguientes o en su caso contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio (IETU). Los dividendos pagados que provengan de utilidades previamente gravadas por el ISR no estarán sujetos a ninguna retención o pago adicional de impuestos.

En caso de reducción de capital, los procedimientos establecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) disponen que se dé a cualquier excedente del capital contable sobre los saldos de las cuentas del capital contribuido, el mismo tratamiento fiscal que el aplicable a los dividendos.

b. IETU

- i. El IETU de 2009 se calculó a la tasa del 17% (16.5% para 2008) sobre la utilidad determinada con base en flujos de efectivo, dicha utilidad es determinada a través de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades gravadas, las deducciones autorizadas. Al resultado anterior se le disminuyeron los créditos de IETU, según lo establece la legislación vigente. A partir de 2010 la tasa de IETU será del 17.5%, el efecto de cambio en la tasa en las diferencias temporales hasta 2009 ha sido reconocido en ejercicios anteriores.
- ii. De acuerdo con la legislación fiscal vigente, la Compañía debe pagar anualmente el impuesto que resulte mayor entre el ISR y el IETU.

c. PTU:

Con base en la Ley Federal del Trabajo, el Bufete otorga hasta un mes de sueldo a sus Empleados como PTU. Al 31 de diciembre de 2009 y de 2008, no existían partidas temporales que requirieran el registro de PTU diferida.

NOTA 11 - NUEVOS PRONUNCIAMIENTOS CONTABLES:

El CINIF emitió, durante el mes de diciembre de 2009, una serie NIF e INIF, las cuales entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2010, excepto por la INIF 18 la cual entró en vigor a partir del 7 de diciembre de 2009 y de las NIF B-5 y B-9, las cuales entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2011. Se considera que dichas NIF e INIF, no tendrán una afectación importante en la información financiera que presenta el Bufete.

NIF C-1 “Efectivo y equivalentes de efectivo”. Establece las normas sobre el tratamiento contable y revelación del efectivo, efectivo restringido e inversiones disponibles a la venta, además de incorporar nueva terminología para hacerlo consistente con otras NIF emitidas anteriormente. Esta norma deja sin efecto al Boletín C-1 “Efectivo”, vigente hasta el 31 de diciembre de 2009.

INIF 17 “Contratos de concesión de servicios”. La INIF 17 elimina la inconsistencia entre la NIF D-6 Capitalización del resultado integral de financiamiento y el Boletín D-7 “Contrato de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital”, respecto al tratamiento contable del resultado integral de financiamiento en el caso del reconocimiento de un activo intangible durante la fase de construcción, para contratos de concesión de servicios.

INIF 18 “Reconocimiento de los efectos de la reforma fiscal 2010 en los impuestos a la Utilidad”. La INIF 18, fue emitida para dar respuesta a diversos cuestionamientos de los preparadores de información financiera relacionados con los efectos de la reforma fiscal 2010, especialmente por los cambios establecidos en el régimen de consolidación fiscal y las modificaciones la tasa de ISR.

Lic. Buen Día  
Apoderado

C.P. Modesto  
Apoderado

## **CONCLUSIONES**

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce del gran trabajo que hay detrás de este como lo es una auditoria.

El dictamen que debe emitir el auditor al término de su examen practicado de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas y las normas de información financiera (NIF) las cuales son de gran ayuda y apoyo para realizar un trabajo con certeza, confiabilidad y la seguridad de que el resultado final es el adecuado y está logrando los objetivos deseados, por ello, debe describir las modificaciones a dicho documento cuando existan limitaciones en el alcance del trabajo y /o desviaciones en los principios de contabilidad.

El dictamen es el resultado de un trabajo tan bien elaborado que le permite al auditor opinar sobre muchos aspectos de la entidad como lo es el control interno, factor importantísimo para una optimo desarrollo y función de la misma.

Por ser declaraciones de la administración de la entidad, es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas son responsabilidad de la administración. En tanto que el dictamen sobre los estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite, y por una mala presentación de este se le puede retirar su registro para dictaminar.

## **BIBLIOGRAFÍA**

Abraham Perdomo Moreno, Fundamentos de control interno, THOMSON, México, 2000

IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, CONPA 29ª. Edición, 2008

Joaquín Rodríguez Valencia, Control Interno, TRILLAS, México, 2000

IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría y Normas para Atestiguar, CONPA 26ª. Edición, 2005

IMCP, Normas de Información Financiera, 5ª. Edición, 2010

<http://www.monografias.com>