



UNIVERSIDAD
DON VASCO, A.C.

UNIVERSIDAD DON VASCO, A. C.

INCORPORACIÓN No. 8727-08

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

ESCUELA DE CONTADURÍA

**Estudio y evaluación del
control interno en la
constructora Arika Janary
Construcciones, S.A. de
C.V. de la ciudad de
Uruapan, Michoacán.**

Tesis

Que para obtener el título de:

Licenciado en Contaduría

Presenta:

Eric Gerardo Guzmán Rodríguez

Asesor:

L.C. Roberto Edgardo Aguilar Hernández



Uruapan, Michoacán. 13 de junio de 2014



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

DEDICATORIA.

A Dios por haberme permitido haber llegado hasta este momento tan importante de mi formación profesional.

A mis padres que con sus palabras, comprensión, educación, ayuda, sacrificios y esfuerzos lograron guiarme por el camino correcto.

ÍNDICE.

INTRODUCCIÓN.....	I
-------------------	---

CAPÍTULO I. LA EMPRESA.

1.1. Concepto de empresa.....	1
1.2. Clasificación de las empresas.....	2
1.3. Elementos de las empresas.....	8
1.4. Historia de Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V.....	12
1.5. Objetivo general.....	13
1.6. Misión y visión de Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V.....	14
1.7. Organigrama de Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V.....	16
1.8. Obligaciones fiscales de Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V.....	17

CAPÍTULO II. LA AUDITORÍA.

2.1. Definición y objetivo de la Auditoría.....	22
2.2. Clasificación de la Auditoría.....	24
2.3. Marco normativo de la Auditoría.....	28
2.4. Técnicas y procedimientos de Auditoría.....	37
2.5. Evidencia de Auditoría.....	56
2.6. Normas para atestiguar.....	104

CAPÍTULO III. ASPECTOS GENERALES DEL CONTROL INTERNO.

3.1. Historia del control interno.....	112
3.2. Definición del control interno.....	116

3.3. Objetivos e importancia del control interno.....	117
3.4. Metodología para realizar el estudio y evaluación del control interno.....	118
3.5. Informe sobre el examen del control interno relacionado con la preparación de la información financiera de las normas para atestiguar.....	127
3.6. Ciclo de operaciones del control interno.....	163

CAPÍTULO IV. EMPRESAS CONSTRUCTORAS.

4.1. Conceptos y características generales de las empresas dedicadas a la industria de la construcción	181
4.2. Clasificación de las empresas dedicadas a la industria de la construcción.....	185
4.3. Tratamiento contable de los costos, ingresos y contratos de la construcción...	206
4.4. Régimen de tributación de las empresas constructoras.....	235
4.4.1. Personas físicas.....	236
4.4.2 Personas morales.....	242
4.5. Aspecto fiscal de las empresas constructoras.....	251
4.6. Entorno económico de las empresas constructoras de la ciudad de Uruapan Michoacán.....	273

CAPÍTULO V CASO PRÁCTICO.

5.1. Metodología de la investigación.....	275
5.2. Estudio y evaluación de control interno para la empresa constructora “Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V. ubicada en la ciudad de Uruapan Michoacán”.....	280

CONCLUSIONES.....	300
--------------------------	------------

BIBLIOGRAFÍA.....	303
--------------------------	------------

INTRODUCCIÓN.

La problemática de no hacer un estudio y evaluación del control interno cualquiera que sea el tamaño de la empresa ha influido bastante para que las empresas sean afectadas en su estructura financiera. Este tipo de problemas pueden ocasionar que la mayoría de las empresas tiendan a desaparecer o cerrar temporalmente, es por ello que surge la iniciativa de ante la necesidad de los empresarios, de apoyarlos con herramientas para que puedan contar con los medios para solucionar los problemas en los que comúnmente se pueden ver involucrados, debido a que no cuentan con un estudio y evaluación del control interno.

Al no realizar un adecuado estudio y evaluación del control interno, ocasiona problemas que pueden resultar de graves consecuencias en las operaciones normales de las empresas; caso en particular, en la investigación se analizará el caso de una empresa constructora “Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V.” en la ciudad de Uruapan Michoacán, la cual no cuenta con un control adecuado a sus funciones, esto debido a que no se tiene el manejo adecuado de ciertos rubros indispensables para la actividad de la empresa.

Lo que se pretende determinar con la investigación es determinar que, a mayor control de las operaciones que maneja la empresa, se logrará llegar a los objetivos, satisfacer sus necesidades y cumplir las metas que se establezcan y que sin este no se podrían continuar con sus operaciones normales debido a las desviaciones que hubiera y los problemas que se generarían a través de estos.

Esto se pretende lograr; haciendo un análisis adecuado de la empresa, planteando un cuestionario de control interno, para poder determinar la situación de la empresa.

Derivado del estudio y evaluación del control interno se pretende plantear las correcciones, métodos y políticas que más se adecuen para su buen funcionamiento que ayude a tomar decisiones y se solucionen los problemas relacionados.

Para lograr los objetivos el orden que se siguió en el trabajo de investigación es el siguiente; en el Capítulo I se menciona lo que es el concepto de la empresa, clasificación y sus elementos para así partir a analizar desde donde se tenga puntos negativos una empresa; además se menciona la historia, objetivos, misión, visión, organigrama y obligaciones fiscales de la empresa de nuestro caso en particular.

En el capítulo II, se hablara de los elementos esenciales de la auditoria; esto es se mencionan los elementos más importantes de lo que es la auditoria, definición, objetivos, clasificación, marco normativo, técnicas y procedimientos, así como la evidencia y normas para atestiguar.

En el capítulo III, se analiza lo que es el control interno, su historia, definición, objetivos y metodología para realizar un estudio y evaluación del control interno, así como el ciclo de operaciones para llevar un mejor manejo y control de sus operaciones.

En el capítulo IV veremos lo relacionado con las empresas constructoras su concepto, características, el tratamiento contable de sus costos, ingresos y contratos de la construcción, su aspecto fiscal y el entorno económico de las empresas constructoras en la ciudad de Uruapan Michoacán.

En el capítulo V se hace el análisis de los resultados encontrados en la elaboración del caso práctico, y se dan algunas propuestas relacionadas con los aspectos importantes para llevar a cabo un correcto control interno que lleve a la empresa a cumplir con sus metas.

CAPÍTULO I

ASPECTOS GENERALES DE LA EMPRESA.

En este capítulo se conocerán los conceptos generales de empresa, las características, y la clasificación así como la relación que tiene entre sí, por lo que es importante saber que son y lo que abarca cada uno de estos conceptos. Debido que primero se necesita identificar y conocer al ente económico para después aplicar correctamente el control más adecuado, en base a las actividades de la empresa.

1.1. CONCEPTO DE EMPRESA.

La empresa es un organismo que se crea con la finalidad de vender, ya sea, productos o servicios, a los consumidores finales. Y de esta manera poder obtener ingresos sobre estas actividades que desempeña. Se puede clasificar en pequeña, mediana o grande “La empresa es una entidad económica destinada a producir bienes, venderlos y obtener un beneficio”. (RODRÍGUEZ.1999:71)

De acuerdo con Reyes Ponce describe a la empresa como una entidad económica destinada a producir bienes y servicios, venderlos, satisfacer un mercado y obtener un beneficio.

Así como Guzmán Valdivia describe a la empresa como un conjunto de actividades humanas colectivas con el fin de producir bienes o rendir beneficios.

Las normas de información financiera definen a una empresa como aquella unidad identificable que realiza actividades, económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos materiales y financieros (conjunto integrado de actividades

económicas y recursos), conducidos y administrados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de lucro de una entidad, siendo su principal atributo, la intención de resarcir y retribuir a los inversionistas su inversión, a través de reembolsos o rendimientos (Normas de Información Financiera).

Así que podemos llegar a la conclusión de que una empresa es una integración de factores materiales humanos y financieros, creadas para vender bienes u ofrecer servicios para generar una utilidad o algún beneficio.

1.2. CLASIFICACIÓN DE LA EMPRESAS.

Al haber conocido el concepto de empresa, es necesario presentar algunos criterios de clasificación de la empresa más difundidos:

Las empresas pueden clasificarse, de acuerdo con la actividad que desarrollen en:

Actividad o Giro

- Industriales.
- Comerciales.
- Servicio.

La industrial:

A la industria la podemos definir con aquella actividad primordial y su principal objetivo es la producción de bienes mediante la transformación y/o extracción de materias primas, semielaboradas en productos acabados, ya sean de consumo final

o de intermedio, que son los bienes de material o mercancías. La industria fabrica diferentes tipos de bienes, el objetivo de producir estos bienes son los siguientes:

Bienes de consumo: Son todos lo que han sufrido alguna transformación y que satisfacen las necesidades finales de los consumidores.

No duraderos: Son los que se consumen de inmediato o a corto plazo.

Duraderos: Son aquellos que duran más tiempo y se utilizan varias veces, se van desgastando poco a poco, según el uso que se les dé.

Bienes intermedios: Son los que ya han sufrido una transformación por medio del trabajo humano, pero no satisfacen las necesidades finales, se utilizan en el proceso productivo en donde se producen bienes de consumo final.

Bienes de Capital: Son aquellos que nos sirven para producir otros bienes.

(Méndez 1996: 127-130)

Son susceptibles de clasificarse en:

- a) **Extractivas.** Empresas que producen bienes que satisfacen directamente la necesidad del consumidor final
- b) **Manufactureras.** Empresas donde se producen bienes de producción que satisfacen preferentemente la demanda de las industrias de bienes de consumo final.
- c) **Agropecuarias.** Como su nombre lo indica su función es la explotación de la agricultura y la ganadería.

Comerciales.

“Son intermediarias entre el productor y el consumidor; su función primordial es la compra – venta de productos terminados” (Galindo, 1990; 45)

Se pueden clasificar en:

a) Mayoristas: Cuando efectúan ventas en gran escala a otras empresas (minoristas), a su vez distribuyen el producto directamente al consumidor.

b) Minoristas o Detallistas: Las que vende productos al “menudeo” o en pequeñas cantidades, al consumidor.

c) Comisionistas: Se dedican a vender mercancía que los productores le dan en consignación, percibiendo por esta función una ganancia o comisión.

Servicios.

“Son aquellas que brindan un servicio a la comunidad y pueden tener o no fines lucrativos” (Galindo, 1990; 45)

Se clasifican en:

- Transporte.
- Turismo.
- Instituciones Financieras.
- Servicios Públicos varios:

a) Comunicaciones

b) Energía

- c) Agua
- Servicios privados varios:
 - a) Asesoría
 - b) Diversos Servicios contables, jurídicos, administrativos
 - c) Promoción y ventas
 - d) Agencias de publicidad

Origen de capital.

Dependiendo del origen de las aportaciones de su capital y del carácter a quien se dirijan sus actividades las empresas pueden clasificarse en:

- a) **Públicas:** En este tipo de empresas el capital pertenece al Estado y generalmente su finalidad es satisfacer necesidades de carácter social. Las empresas públicas pueden ser las siguientes:
 - **Centralizadas:** Cuando los organismos de las empresas se integran en una jerarquía que encabeza directamente el Presidente de la República, con el fin de unificar las decisiones, el mando y la ejecución.
 - **Desconcentradas:** Son aquellas que tienen determinadas facultades de decisión limitada, que manejan su autonomía y presupuesto, pero sin que deje de existir su nexo de jerarquía.
 - **Descentralizadas:** Son aquellas en las que se desarrollan actividades que competen al estado y que son de interés general, pero que están dotadas de personalidad, patrimonio y régimen jurídico propio.

- **Estatales:** Pertenecen íntegramente al estado, no adoptan una forma externa de sociedad privada, tiene personalidad jurídica propia, se dedican a una actividad económica y se someten alternativamente al derecho público y al derecho privado.
 - **Mixtas y Paraestatales:** En éstas existe la coparticipación del estado y los particulares para producir bienes y servicios. Su objetivo es que el estado tienda a ser el único propietario tanto del capital como de los servicios de la empresa.
- b) Privadas:** Lo son cuando el capital es propiedad de inversionistas privados y su finalidad es 100% lucrativa.
- **Nacionales:** Cuando los inversionistas son 100% del país.
 - **Extranjeros:** Cuando los inversionistas son nacionales y extranjeros.
 - **Trasnacionales:** Cuando el capital es preponderantemente de origen extranjero y las utilidades se reinvierten en los países de origen.

Magnitud o tamaño.

Este es uno de los criterios más utilizados para clasificar a las empresas, el que de acuerdo al tamaño de la misma se establece que puede ser pequeña, mediana o grande. Existen múltiples criterios para determinar a qué tipo de empresa pueden pertenecer una organización, tales como:

- **Financiero:** El tamaño se determina por el monto de su capital.
- **Personal Ocupado:** Este criterio establece que una empresa pequeña es aquella en la que laboran menos de 250 empleados, una mediana aquella que

tiene entre 250 y 1000, y una grande aquella que tiene más de 1000 empleados

- **Ventas:** Establece el tamaño de la empresa en relación con el mercado que la empresa abastece y con el monto de sus ventas. Según este criterio una empresa es pequeña cuando sus ventas son locales, mediana cuando son nacionales y grande cuando son internacionales.
- **Producción:** Este criterio se refiere al grado de maquinización que existe en el proceso de producción; así que una empresa pequeña es aquella en la que el trabajo del hombre es decisivo, es decir, que su producción es artesanal aunque puede estar mecanizada; pero si es así generalmente la maquinaria es obsoleta y requiere de mucha mano de obra. Una empresa mediana puede estar mecanizada como en el caso anterior, pero cuenta con más maquinaria y menos mano de obra.

Por último, la gran empresa es aquella que esta, altamente mecanizada y/o sistematizada.

- **Criterios de Nacional Financiera:** Para esta institución una empresa grande es la más importante dentro de su giro.

Estructura jurídica.

Teniendo en cuenta quién es titular de la empresa y la responsabilidad legal de los propietarios de ésta, podemos hablar de:

- **Empresas individuales,** conformados por sólo una persona que puede responder frente a terceros con sus bienes (autónomos) con responsabilidad

ilimitada, o hasta el monto aportado para la empresa, en empresas individuales de responsabilidad limitada. Hablamos de empresas familiares o pequeñas.

- **Las cooperativas y organizaciones de economía social**
- **Sociedades o empresas societarias**, que son las que se conforman por varias personas. Son las empresas de sociedad colectiva, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima, sociedad comanditaria y sociedad de acciones simplificada.

Fin que persiguen.

- **Con Ánimo de Lucro:** Se constituye la empresa con el propósito de explotar y ganar más dinero.
- **Trabajo Asociado:** Grupo organizado como empresa para beneficio de los integrantes.
- **Sin Ánimo de Lucro:** Aparentemente son empresas que lo más importante para ellas es el factor social de ayuda y apoyo a la comunidad.
- **Economía Solidaria:** En este grupo pertenecen todas las cooperativas sin importar a que actividad se dedican lo más importante es el bienestar de los asociados y su familia.

1.3. ELEMENTOS DE LAS EMPRESAS.

a).- Es una persona jurídica: porque es una entidad con derechos y obligaciones establecidas por la ley.

b).- Es una unidad jurídica: porque tiene una finalidad lucrativa o sea que su principal propósito es obtener ganancias.

c).- Ejercer una acción mercantil: Porque compra para producir y produce para vender.

d).- Asume la total responsabilidad del riesgo de pérdida: esta es una característica muy importante, pues los propietarios son los únicos responsables de la marcha del organismo. Puede haber pérdidas o ganancias, éxitos o fracasos: toda ella bajo responsabilidad de la empresa que debe afrontar tales contingencias. (Rodríguez: 1983:3)

Los recursos o elementos básicos de una empresa que atienden a su objetivo son: Humanos, Materiales, Técnicos y Financieros.

Recurso humano o personal.

Se refiere a todos los grupos humanos de los demás componentes. Éste es el más importante, porque es el que utiliza los materiales y sigue paso a paso los procedimientos y también opera el equipo. El recurso Humano o Personal, se puede clasificar en:

- **OBREROS:** Son los que desempeñan labores directamente relacionados con la producción, y pueden ser clasificados: CALIFICADOS Y NO CALIFICADOS, según requieran tener conocimientos o pericias especiales para desempeñar el puesto.

- **EMPLEADOS:** Son aquellos que su trabajo requiere mayor esfuerzo intelectual y administrativo.
- **SUPERVISORES:** Los que tienen como función principal la de vigilar el cumplimiento de las órdenes, instrucciones. Su característica es el predominio e igualdad de las funciones técnicas sobre las administrativas.
- **TÉCNICOS:** Son aquellas personas que con base en un conjunto de reglas o principios científicos aplican la creatividad, por ejemplo; nuevos diseños de productos, sistemas administrativos, nuevos métodos, controles, etc.
- **EJECUTIVOS:** Es todo aquel personal en quienes predomina la función administrativa sobre la técnica.

Recursos Materiales.

Se refiere a las cosas que se utilizan para procesar, transformar, o que se procesan o transforman en el proceso productivo de un bien o servicio, y están integrados por:

- **EDIFICIOS E INSTALACIONES:** Lugares donde se realiza la labor productiva.
- **MAQUINARIA:** Misma que tiene por objeto multiplicar la capacidad productiva del trabajo humano.
- **EQUIPOS:** Son todos aquellos instrumentos o herramientas que complementan y aplican más al detalle la acción de la maquinaria.
- **MATERIAS PRIMAS:** Son aquellas que se transforman en productos, ejemplo: maderas, hierro, etc. Pueden ser Materias Auxiliares, que son aquellas que, aunque no forman parte del producto, son necesarios para su producción, ejemplo: Combustibles, lubricantes, etc.

Recursos técnicos.

Comprenden todos los procedimientos, métodos, organigramas, fórmulas, patentes, etc., es decir, todo aquello que permitirá al recurso humano desarrollar en forma adecuada sus funciones.

- **PROCEDIMIENTO:** Es una serie de tareas relacionadas que forman una secuencia cronológica y la forma establecida de ejecutar el trabajo.
- **MÉTODO:** Manera prescrita para el desempeño de una tarea dada con consideración adecuada al objetivo, instalaciones y gastos de tiempo, dinero y esfuerzo.
- **ORGANIGRAMA:** Representación gráfica de la estructura de una empresa.
- **FÓRMULA:** Modelo que contiene los términos en que debe redactarse un documento. Receta: Medicamento compuesto según la fórmula. Fórmula química, representación simbólica de la composición de un cuerpo compuesto.
- **PATENTE:** Documento expedido por el gobierno para el ejercicio de ciertas profesiones o industrias o para explotar un producto o servicio. Patente de Invención: Certificado que entrega el gobierno al autor de un invento para asegurarle su propiedad y la explotación exclusiva durante cierto tiempo.

Recursos Financieros.

Representado por el dinero y otros bienes que conforman el capital de una empresa, como son valores, acciones, obligaciones, etc.

- **DINERO O EFECTIVO:** Recurso que sirve a la empresa para hacer frente a gastos diarios o urgentes, comúnmente representado por monedas o billetes.

- **VALORES:** Documentos, títulos de renta, acciones u obligaciones que representan cierta suma de dinero.
- **ACCIONES:** Título que representa los derechos de un socio en alguna sociedad.
- **OBLIGACIONES:** Título amortizable, de interés fijo y al portador que representa una suma prestada.

1.4. HISTORIA DE ARIKA JANARY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.

Arika Janary Construcciones nace en 2012 por la inquietud de un grupo de inversionistas interesados en generar y participar en proyectos de construcción, con obra pública ya que la idea original era trabajar en obras de impacto social para el gobierno del estado y del municipio pero debido al cúmulo de trámites, registros y concursos o licitaciones en los que sin experiencia era difícil (o casi imposible) participar, y principalmente a las restricciones económicas que en estado imperan durante este año; se inician algunas obras privadas.

En Abril de 2012, se realiza la primera obra privada ejecutando mejoras y construcción de aulas, baños y estructuras metálicas, siendo este un buen referente para la realización posterior de obras con este mismo cliente.

Un mes después la empresa fue subcontratada para la realización de obra pública municipal y estatal, concluyendo con la realización de obras de alto impacto en las que nuestra empresa apoyó con trámites de cierre de obra, presupuestos finales y mantenimientos posteriores.

Durante 2013, hemos iniciado con el registro ante el estado para participar en licitaciones con el estado de Michoacán; y se ha enviado currículum vitae para participar en obras con Comisión Federal de Electricidad.

1.5. OBJETIVO GENERAL.

El objetivo general de la empresa es el de obtener utilidades y continuar en el mercado y para lograrlo realiza las siguientes actividades:

- Recalces de cimentaciones.
- Reparaciones estructurales en Edificación, tanto de edificios de viviendas, como de edificios industriales.
- Refuerzos de estructuras, tanto de estructuras de hormigón, como estructuras de acero, como obras de fábrica en Edificación, tanto de edificios de viviendas, como de edificios industriales.
- Reparaciones y Refuerzos de estructuras, tanto de estructuras de hormigón, como estructuras de acero, como obras de fábrica en Obra Pública.
- Rehabilitación integral de edificios, tanto de edificios de viviendas, como de edificios industriales.
- Construcción de Obra nueva, tanto de edificios de viviendas, como de edificios industriales.
- Conseguir la plena satisfacción del cliente mediante el estricto cumplimiento de los requisitos contratados.
- Mantener un alto nivel en la prestación de sus servicios.

- Cumplir con los requisitos legales aplicables tanto en los aspectos Medioambientales como en materia de Seguridad y Salud en el Trabajo.
- Conseguir la máxima motivación sobre la Calidad, Medioambiente y Seguridad y Salud en el Trabajo en todos sus colaboradores.

1.6. MISIÓN Y VISIÓN DE ARIKA JANARY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.

Misión.

Crear y proveer soluciones innovadoras en el capital humano especializado que contribuyan con nuestros clientes para triunfar en el mundo productivo agropecuario.

Somos una empresa con presencia nacional en obras de alta calidad, con diseños innovadores y desarrollo de espacios confortables, con un compromiso ético y socialmente responsable cuya derrama económica satisface las necesidades de nuestros clientes, proveedores, colaboradores y gobierno.

Visión.

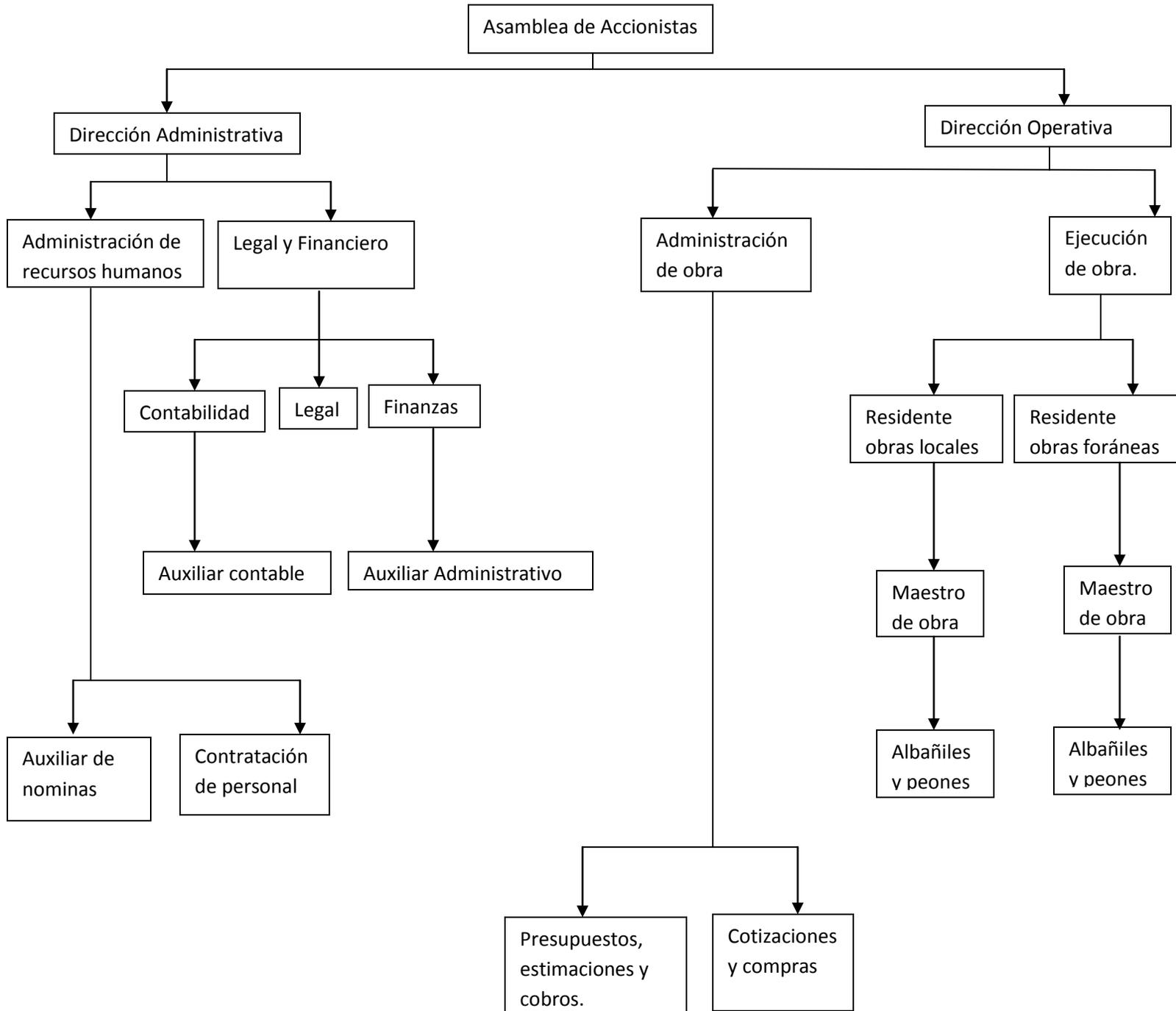
Ser una empresa en constante desarrollo, reconocida por sus diseños y construcción de espacios confortables para el ser humano; ejecutores de obra que cumpla con reglamentos y exigencias de sus clientes a entera satisfacción, con un alto grado de profesionalismo y ética.

Ser la empresa líder en proveer capital humano altamente capacitado en el sector agropecuario en el estado, distinguida por su compromiso para contribuir en la mejora de la comunidad.

Valores.

- **Pasión por el servicio:** En la empresa MAN-WORK, estamos convencidos que nuestra pasión por el servicio es la llave para alcanzar la excelencia y satisfacer las expectativas de nuestros clientes.
- **Honestidad:** El personal de nuestra empresa mantiene una honestidad integral en cada uno de sus actos y actividades diarias, lo cual refleja el espíritu de su organización.
- **Mejora continua:** Estamos comprometidos en mejorar cada día en todos los aspectos personal y profesional, buscando aprender de nuestros errores para avanzar firmemente y alcanzar el éxito.
- **Respeto:** El respeto por los demás es un valor que caracteriza al personal de nuestra empresa, su calidad humana es la que permite el bienestar y buena convivencia con la sociedad.

1.7. ORGANIGRAMA DE ARIKA JANARY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.



1.8. OBLIGACIONES FISCALES DE ARIKA JANARY CONSTRUCCIONES, S.A. DE C.V.

1.- Obligación: Presentar la declaración y pago provisional mensual de retenciones de Impuesto Sobre la Renta (ISR) por sueldos y salarios.

- **Motivo:** Cuando hayan realizado retenciones por sueldos y salarios.
- **Fundamento:** LISR: Artículos 113 y 118
- **Fecha de alta de la obligación:** 12/01/2012
- **Fechas o periodos de cumplimiento:** A más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al periodo que corresponda.

2.- Obligación: Presentar la declaración anual de Impuesto Sobre la Renta (ISR) donde se informe sobre los clientes y proveedores de bienes y servicios

- **Motivo:** Por sus clientes y proveedores de bienes y servicios
- **Fundamento:** LISR: Artículo 86, fracción VIII. RMF: 2.9.8.
- **Fecha de alta de la obligación:** 12/01/2012
- **Fechas o periodos de cumplimiento:** A más tardar el 15 de febrero del año siguiente.

3.- Obligación: Presentar la declaración anual donde se informe sobre las retenciones de los trabajadores que recibieron sueldos y salarios y trabajadores asimilados a salarios.

- **Motivo:** Cuando hayan realizado retenciones a los trabajadores por sueldos y salarios y trabajadores asimilados a salarios.
- **Fundamento:** LISR: Artículos 113 y 118
- **Fecha de alta de la obligación:** 12/01/2012

- **Fechas o periodos de cumplimiento:** A más tardar el 15 de febrero del año siguiente.

4.- Obligación: Proporcionar la información del Impuesto al Valor Agregado (IVA) que se solicite en las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta (ISR).

- **Motivo:** Proporcionar la información del Impuesto al Valor Agregado (IVA) que se solicite en las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta (ISR)
- **Fundamento:** LIVA: Artículo 32, fracción VII.
- **Fecha de alta de la obligación:** 12/01/2012
- **Fechas o periodos de cumplimiento:** Conjuntamente con la declaración anual del ejercicio.

5.- Obligación: Presentar la declaración y pago provisional mensual del Impuesto Sobre la Renta (ISR) de personas morales del régimen general.

- **Motivo:** Debido a sus ingresos obtenidos por su actividad económica.
- **Fundamento:** LISR: Artículo 14 primer y último párrafos; CFF: Artículos 12; 31, octavo párrafo; RMF: Capítulos 2.14 y 2.16
- **Fecha de alta de la obligación:** 01/04/2013
- **Fechas o periodos de cumplimiento:** A más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al periodo que corresponda.

6.- Obligación: Presentar la declaración anual de Impuesto Sobre la Renta (ISR) de personas morales

- **Motivo:** Debido a los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior
- **Fundamento:** LISR: Artículo 10; 86, fracción VI; CFF: Artículo 11
- **Fecha de alta de la obligación:** 12/01/2012

- **Fechas o periodos de cumplimiento:** Dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio (el cierre del ejercicio puede variar por movimientos al RFC como liquidación, fusión o escisión de sociedades).

7.- Obligación: Presentar la declaración mensual donde se informe sobre las operaciones con terceros para efectos del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

- **Motivo:** Cuando se hayan realizado operaciones con terceros para efectos del impuesto al valor agregado
- **Fundamento:** LIVA: Artículo 32, fracciones V y VIII
- **Fecha de alta de la obligación:** 12/01/2012
- **Fechas o periodos de cumplimiento:** A más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al periodo que corresponda.

8.- Obligación: Presentar la declaración y pago provisional mensual del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU). Vigente hasta el 31/12/2013.

- **Motivo:** Debido a los ingresos obtenidos por su actividad económica.
- **Fundamento:** LIETU: Artículos 1 y 9, primer párrafo.
- **Fecha de alta de la obligación:** 12/01/2012
- **Fechas o periodos de cumplimiento:** En el mismo plazo establecido para la presentación de pagos provisionales de ISR.

9.- Obligación: Presentar la declaración informativa anual de Subsidio para el Empleo

- **Motivo:** Por sus trabajadores.
- **Fundamento:** Artículo transitorio Octavo fracción III, inciso e) del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del

Impuesto Sobre la Renta, del Código Fiscal de la Federación, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y se establece el subsidio para el empleo.

- **Fecha de alta de la obligación:** 12/01/2012
- **Fechas o periodos de cumplimiento:** A más tardar el 15 de febrero del año siguiente.

10.- Obligación: Presentar la declaración y pago anual del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU). Vigente hasta el 31/12/2013.

- **Motivo:** Debidos a sus ingresos obtenidos por su actividad económica.
- **Fundamento:** LIETU: Artículos 1 y 7
- **Fecha de alta de la obligación:** 12/01/2012
- **Fechas o periodos de cumplimiento:** En el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual de ISR.

11.- Obligación: Presentar conjuntamente con la declaración, el listado anual de conceptos que sirvieron para determinar el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU). Vigente hasta el 31/12/13.

- **Motivo:** Debido a los ingresos obtenidos por su actividad económica.
- **Fundamento:** LIF: Artículo 22, cuarto y quinto párrafos.
- **Fecha de alta de la obligación:** 12/01/2012
- **Fechas o periodos de cumplimiento:** En el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual de ISR.

12.- Obligación: Presentar la declaración y pago definitivo mensual del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

- **Motivo:** Por la venta de bienes y/o servicios.
- **Fundamento:** LIVA: Artículos 1, 2, 2-A, 5-D
- **Fecha de alta de la obligación:** 12/01/2012
- **Fechas o periodos de cumplimiento:** A más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al periodo que corresponda.

Todos estos puntos mencionados anteriormente nos ayudan a visualizar de manera general la constitución de una empresa y sus diversas clasificaciones para analizar cuál es el lugar donde está ubicada la empresa sujeta de la implementación del control más adecuado, ya que si conocemos bien a nuestra empresa sus funciones y organización nos da un panorama acerca de cuál puede ser el control a implementar. Todo esto relacionado va de la mano con la auditoría que es la encargada de revisar la estructura y funcionamiento de la implementación del control interno dentro de su marco normativo y que en nuestro siguiente capítulo analizaremos todos los puntos referentes a este tema.

CAPÍTULO II

LA AUDITORÍA.

La auditoría es un proceso secuencial de revisión que contiene etapas de desarrollo y se regula por las Normas y Procedimientos de Auditoría, dentro de los cuales señala todos los aspectos a considerar en el desarrollo de una auditoría. En este capítulo se desarrollaran conceptos y objetivo, clasificación, marco normativo, técnicas y procedimientos y evidencias de la auditoría así como las normas para atestiguar. Estos temas son esenciales para conocer los fundamentos básicos de la auditoría, así como identificar y elaborar la parte del caso práctico.

2.1. DEFINICIÓN Y OBJETIVO DE LA AUDITORÍA.

De acuerdo con Resendiz Durán define a la auditoría como un examen sistemático de los estados financieros, registros y operaciones con la finalidad de determinar si están de acuerdo con las Normas de Información financieras, con las políticas establecidas por la dirección y con cualquier otro tipo de exigencias legales o voluntariamente aceptadas. La auditoría tiene como objeto averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los estados financieros.

Proceso de acumular y evaluar la evidencia, realizado por una persona independiente y competente acerca de información cuantificable de una entidad económica específica, con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos. (Enciclopedia de la Auditoría).

“La auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es decir la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos.” (MENDIVIL, 2002:1)

“Es un examen crítico que realiza un licenciado en contaduría o un contador público independiente, de los libros, registros, recursos, obligaciones, patrimonio y resultados de una entidad, basado en normas, técnicas y procedimientos específicos con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera.” (OSORIO, 2000:19)

Con los conceptos anteriormente mencionados podemos llegar a la conclusión de que la auditoría representa el examen de los estados financieros de una entidad con el objeto de que el contador público independiente emita una opinión profesional respecto a si dichos estados representan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y flujos de efectivo de acuerdo a las normas de información financiera.

Los objetivos generales de la auditoría están establecidos en la norma 200 de las normas internacionales de auditoría que son los siguientes:

- En la realización de la auditoría de estados financieros:
 - a) La obtención de seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, que permita al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están

preparados, en todos los aspectos materiales , de conformidad con un marco de información financiera aplicable.

- b) La emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, a la luz de hallazgos del auditor.
- En todos los casos que no pueda obtenerse una seguridad razonable y, dadas las circunstancias, una opinión con salvedades en el informe de auditoría no sea suficiente para informar a los usuarios de los estados financieros, las NIA requieren que el auditor deniegue la opinión o que renuncie al cargo (o dimita), si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten.

2.2. CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA.

La auditoría tiene una clasificación especial, la cual se describe a continuación:

Por la persona que la realiza:

- Interna: La desarrollan personas que dependen del negocio y actúan revisando, aspectos que interesan particularmente a la administración.
- Externa: La efectúan profesionistas que no dependen de la empresa, ni económicamente ni bajo cualquier otro concepto. El objeto de su trabajo es la emisión de un dictamen.

Por la extensión de sus procedimientos:

- Detalladas (Revisión de todos los estados financieros básicos)

- De Balance (Revisión del Estado de Posición Financiera y del Estado de Resultados)
- Especiales (Sobre una cuenta en particular o un aspecto de la auditoría).

Como ejemplos de auditorías especiales de acuerdo a diversos autores están los siguientes:

Auditoría interna.

La Auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficiencia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno.

Auditoría integral.

Es la evaluación multidisciplinaria, independiente y con enfoque de sistemas del grado y forma de cumplimiento de los objetivos de una organización con su entorno, así como de sus operaciones con el objetivo de proporcionar alternativas, para el logro más adecuado de sus fines y/o el mejor aprovechamiento de sus recursos.

Auditoría al desempeño.

Es la evaluación de la actuación de una entidad a la luz de factores de desempeño que se consideran críticos para cumplir con su misión, en los términos de la visión que se haya adoptado para lograr tal misión. La Auditoría al desempeño sólo analiza lo que es decisivo o crítico para el cumplimiento de la misión y de la visión. Se enfoca

prácticamente al análisis de los resultados de la entidad, con respecto al logro de los factores críticos de desempeño.

Auditoría en informática.

“Comprende las actividades ejecutadas por profesionales del área de informática y de auditoría encaminadas a evaluar el grado de cumplimiento de políticas, controles y procedimientos correspondientes al uso de los recursos de informática por el personal de la empresa (usuarios, informática, alta dirección, etc.) Dicha evaluación deberá ser la pauta para la entrega del informe de auditoría en informática, el cual debe contener las observaciones, recomendaciones y áreas de oportunidad para el mejoramiento y optimización permanente de la tecnología de informática del negocio”.

Auditoría ambiental.

Examen exhaustivo de los equipos y procesos de una empresa, así como de la contaminación y riesgo que la misma genera, que tiene por objeto evaluar el cumplimiento de sus políticas ambientales y requerimientos normativos, con el fin de determinar las medidas preventivas y correctivas necesarias para la protección del ambiente y las acciones que permitan que dicha instalación opere en pleno cumplimiento de la normatividad ambiental vigente, así como conforme a normas extranjeras e internacionales y buenas prácticas de operación e ingeniería aplicables.

Auditoría de cumplimiento.

Comprende la revisión de ciertas actividades financieras u operativas de una entidad, con el fin de determinar si se encuentran de conformidad con condiciones, reglas o reglamentos especificados

Auditoría operacional.

El servicio que presta el Contador Público cuando examina ciertos aspectos administrativos con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad.

Auditoría gubernamental.

Revisión de aspectos financieros, operacionales y administrativos en las dependencias y entidades públicas, así como el resultado de los programas bajo su encargo y el cumplimiento de las disposiciones legales que enmarcan su responsabilidad, funciones y actividades.

Auditoría de estados financieros.

Representa el examen de los estados financieros de una entidad, con objeto de que el Contador Público independiente emita una opinión profesional 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.

Por sus fines u objetivos:

- Auditoría de Estados Financieros
- Auditoría de Estados Financieros para efectos fiscales
- Auditoría Administrativa
- Auditoría Operacional
- Auditoría Integral (Financiera, Operacional y Administrativa)

2.3. MARCO NORMATIVO DE LA AUDITORÍA.

Las Normas de Auditoría hasta el año 2011 los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado del mismo. Se clasifican en tres:

- I. Normas personales.
- II. Normas de ejecución del trabajo.
- III. Normas de información.
 - I. Normas Personales.

Son 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. Las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir un trabajo profesional de auditoría y las cualidades que debe mantener durante el desarrollo de su actividad profesional son:

1.- Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir un informe o una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas teniendo el título

profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

El entrenamiento técnico se adquiere con el estudio en la escuela y con la aplicación práctica bajo la dirección de auditores experimentados y la capacidad profesional se adquiere por medio de la experiencia laboral y un constante estudio de los temas relativos a la profesión, obteniendo consigo a la madurez de juicio y el poder de decidir soluciones a problemas relativos a la profesión.

2.- Cuidado y diligencia profesional.

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

Lo anterior significa que el auditor deberá desempeñar su trabajo con cuidado, esmero y calidad con toda su capacidad y habilidad profesional. Un trabajo realizado de la forma antes descrita, puede lograr atraer la atención de más clientes, puesto que sería un trabajo bien hecho y con todo el profesionalismo requerido.

3.- Independencia mental.

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

Esto es con la finalidad de emitir opiniones objetivas e imparciales sobre el trabajo que desempeña, sin dejarse llevar por ambientes erróneos de subjetividad, sociales, económicas o de cualquier otra naturaleza que puede lograr que el trabajo se opaque y se convierta en poco confiable. Un trabajo imparcial se puede hacer fácilmente,

pero puede traer grandes consecuencias en el desempeño profesional del contador público.

II. Normas de ejecución del trabajo.

Los elementos básicos fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, al mínimo indispensable de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo. Estas se desarrollan mediante los siguientes pasos:

1. Planeación y supervisión
2. Estudio y evaluación del control interno
3. Obtención de evidencia suficiente y competente

1.- Planeación y Supervisión.

Planeación: Es la primera fase del proceso administrativo que consiste en prever lo que pasará y con ello plantear cursos alternativos de acción, evaluarlos y así definir lo adecuado a seguir para alcanzar determinado objetivo. La planeación consiste en decidir anticipadamente los procedimientos que se van a emplear, la extensión que se le darán a las pruebas, la oportunidad de su aplicación y los papeles de trabajo que se utilizarán, así como la asignación del personal que deberá realizar el trabajo.

Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el auditor debe conocer:

- Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.

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

La planeación implica prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que se van a ser realizados, y el personal que va a intervenir en el trabajo.

La planeación culmina con la elaboración del programa de trabajo, lo cual analizará posteriormente.

Supervisión: La supervisión debe aplicarse en todos los trabajos y en todas las fases del mismo, considerando siempre la capacidad y experiencia de los ayudantes quienes estarán a cargo de una persona de mayor experiencia. En lo que corresponde al contador, debe establecer una adecuada supervisión del trabajo ya que es él quien dictamina. Se ejercerá mayor supervisión cuando los ayudantes posean poca experiencia y será menor cuando los ayudantes posean mayor experiencia.

La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional de auditor supervisado. La supervisión debe ejercerse en las etapas de la planeación, ejecución y terminación del trabajo. La evidencia de supervisión es muy importante, ya que el contador debe comprobar que cumplió con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, anotaciones del supervisor en los papeles de trabajo, como complemento a las realizadas por el personal de menor experiencia, preparando informes sobre la actuación de los

auditores, utilizando cuestionarios de supervisión, por medio de un memorandos, con una marca, una rúbrica o la firma.

2. Estudio y evaluación del control interno.

La estructura del control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Dicha estructura consiste en el ambiente de control, la evaluación de riesgos, los sistemas de información y comunicación, los procedimientos de control y vigilancia.

El auditor debe de efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente antes de iniciar su examen de auditoría. Por ejemplo, si el sistema de control interno es muy deficiente, el auditor debe confiar muy poco en él y con ello ampliar la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría que aplicará en los mismos.

3. Obtención de evidencia suficiente y competente.

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

Entendiéndose por evidencia comprobatoria los elementos que respalden la autenticidad de los hechos realizados, la evaluación de los procedimientos empleados por el auditor y su propio juicio profesional. La evidencia comprobatoria es suficiente y competente cuando los hechos, circunstancias o criterios tienen la

relevancia cualitativa dentro de lo examinado y que las pruebas de auditoría son válidas y apropiadas para que el auditor pueda emitir su opinión.

La evidencia comprobatoria debe reunir los requisitos de ser suficiente y competente.

- Evidencia suficiente en la cantidad de información deseada.
- Evidencia competente es la información adecuada de calidad.

III. Normas de información.

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar 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 la operación de la empresa. Esa importancia hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. Esas normas se denominan como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación:

- Aclaración de la relación con los estados o información financiera y expresión de opinión.

El contador público deberá expresar de manera clara e irrefutable 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 todas las razones por las que no se puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las Normas de Auditoría.

- Bases de opinión sobre los estados financieros.

El auditor al opinar sobre los estados financieros, debe observar que éstos fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad o las normas de información financieras, las cuales debieron ser aplicadas sobre bases consistentes y que la información presentada en los mismos y las notas relativas es adecuada y suficiente para su razonable interpretación. En caso de excepciones, el auditor debe mencionar claramente en su dictamen en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA SE DIVIDEN EN:

- 1) NORMAS DE AUDITORIA (Hasta 2011 se aplicaron las Normas de Auditoria Mexicanas)
- 2) NORMAS RELATIVAS A SERVICIOS PARA ATESTIGUAR
- 3) PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
- 4) NORMAS DE REVISIÓN
- 5) NORMAS PARA OTROS SERVICIOS RELACIONADOS

A partir del 2011 La Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA), en su proceso de armonización con la normatividad de aseguramiento y otros servicios relacionados, ha considerado necesario agrupar las series 5000 y 6000 en una sola. Ha reorganizado su nomenclatura y se ha decidido dejar procedimientos y las guías en la serie 6000, por lo que la serie 5000 desaparece, Los procedimientos de auditoría concentrados en la serie 6000, se refieren a la mejor forma de llevar a cabo

ciertas fases en el desarrollo de una auditoría. Su aplicación deberá hacerse a juicio del auditor de acuerdo con las circunstancias.

El compendio incluye otras declaraciones que son los medios a través de los cuales la CONPA da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, opiniones y guías de otros trabajos regulados.

La serie 7000 son las Normas para atestiguar, la serie 9000 son Normas de Revisión y finalmente la serie 11000 son las Normas para otros servicios relacionados

Estructura y contenido básico A Partir de 2012

El compendio de Normas y Procedimientos de Auditoría divide su contenido en series, a las cuales se les asigna un rango numérico como sigue:

300-499	Evaluación del Riesgo y Respuesta a los Riesgos determinados
500-599	Evidencia de Auditoría
600-699	Utilización del Trabajo de Terceros
700-799	Conclusiones y Dictamen de Auditoría
800-899	Áreas Especializadas
6000	Procedimientos de Auditoría
7000	Normas Relativas a Servicios para Atestiguar
9000	Normas de Revisión
11000	Normas Para Otros Servicios Relacionados

LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA SE DIVIDEN EN:

- 1) NORMAS DE AUDITORIA (A Partir de 2012 se aplican las Normas Internacionales)
- 2) NORMAS RELATIVAS A SERVICIOS PARA ATESTIGUAR
- 3) PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
- 4) NORMAS DE REVISIÓN
- 5) NORMAS PARA OTROS SERVICIOS RELACIONADOS

Las Normas de Auditoría a partir de 2012 se dividen en:

300-499 Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos determinados

500-599 Evidencia de auditoría

600-699 Utilización del trabajo de terceros

700-799 Conclusiones y Dictamen de Auditoría

800-899 Áreas especializadas

2.4. TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.

Procedimientos de Auditoría.

Concepto de los Procedimientos de Auditoría.

Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un conjunto 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.

A efecto de complementar la noción de procedimiento de auditoría, Arens lo concibe como “la instrucción detallada para la recopilación de un tipo de evidencia de auditoría que se ha de obtener en cierto momento”, Es decir, el programa de trabajo, como resultado de la planeación de la auditoría incluirá una serie de instrucciones para obtener los elementos necesarios que respalden la opinión del auditor en el dictamen. Así pues, “confirmar los saldos a cargo de los principales clientes de la entidad a la fecha de los estados financieros”, es una instrucción que deberá seguirse para obtener evidencia sobre la razonabilidad del saldo de los clientes. Para ejecutar dichas instrucciones, es menester comprender el concepto y las diferentes técnicas que se utilizan para obtener evidencia de auditoría.

Los procedimientos de auditoría son la agrupación de técnicas aplicables al estudio particular de una cuenta u operación; resulta inconveniente clasificar los procedimientos, ya que la experiencia y el criterio del auditor deciden las técnicas que integran el procedimiento en el caso particular.

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas únicos o rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros.

Por esta razón el auditor deberá decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellas, será aplicable en cada caso, para obtener la certeza que fundamenta su opinión objetiva y profesional.

Extensión de los procedimientos de auditoría

Dado que generalmente las operaciones de la empresa son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas las transacciones individuales que forman una partida global.

Por esta razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las transacciones individuales para derivar del examen de tal muestra una opinión general sobre la partida global. Se le conoce como pruebas selectivas.

La relación de las transacciones examinadas respecto del total que forma el universo, es lo que se conoce como "extensión o alcance de los procedimientos de auditoría" y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la misma. Se llama extensión o alcance a la amplitud que se da a los procedimientos, es decir, la intensidad y profundidad con que se aplican prácticamente.

Para efectuar la selección, el auditor requiere del resultado del estudio y evaluación del control interno en la entidad, ya que el número de transacciones operaciones a examinar tendrá diferencias sustanciales cuando sea eficiente y confiable (que podrán reducir el alcance) que cuando se concluya que el control interno presenta serias deficiencias y se debería extender el alcance de la revisión.

Oportunidad de los procedimientos de auditoría

Es la época en que deben aplicarse los procedimientos al estudio de partidas específicas. No es indispensable y a veces no es conveniente realizar los procedimientos de auditoría relativos a examen de los estados financieros a la fecha en que éstos se realicen.

Algunos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior a la de los estados financieros.

Concepto de Técnicas de Auditoría.

Técnicas de Auditoría: Son los métodos prácticos de investigación y pruebas que el contador público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir su opinión profesional.

Es decir, las técnicas son las herramientas de trabajo del Contador Público y los procedimientos la combinación que se hace de esas herramientas para un estudio particular.

El Internacional Standard on Auditing (ISA) 500, la aplicación de los procedimientos de auditoría sirve al auditor para:

- a) Comprender a la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, para evaluar el riesgo de errores materiales en la información financiera y las aseveraciones en la propia información.
- b) Cuando sea necesario o cuando así lo determine el auditor, comprobar la efectividad operativa de los controles para prevenir, detectar y corregir los errores materiales en el nivel de aseveraciones en la información, y
- c) Detectar errores materiales en las aseveraciones en la información.

Clasificación de las Técnicas de Auditoría.

La CONNA del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín 6010, ha propuesto la siguiente clasificación:

Estudio General. Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de los rubros y partidas importantes, significativas o extraordinarias.

Es indispensable que el auditor tenga una idea general de lo que involucra la actividad de la entidad, así como un entendimiento previo a la planeación de las implicaciones de los principales segmentos y rubros de los estados financieros de su cliente. Sin un buen conocimiento de la entidad, es previsible que la planeación de la auditoría distara mucho de ser eficiente y eficaz. El auditor obtendrá información general de utilidad para planear la auditoría que le permitirá formarse una idea de cómo es la entidad, su objetivo, sus principales operaciones y políticas, el mercado en que opera, la cantidad de transacciones que realiza, las cuentas que emplea, las entidades con las que se relaciona, el tipo de transacciones comunes, etcétera.

El estudio general se aplica desde el primer contacto con el posible cliente, debido a que, desde ese momento, empezamos a recabar información y a formar una idea de las características de la entidad.

Análisis. Es la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas. Puede ser análisis de saldos o Análisis de movimientos.

El análisis generalmente se aplica a cuentas por rubros de los Estados Financieros para conocer cómo se encuentran integrados y son los siguientes:

- Análisis de movimientos.
- Análisis de Saldos
- Análisis de Saldos.

Existen cuentas en las que los distintos movimientos que se registran en ellas son compensaciones unos de otros.

Ejemplo: Cuenta de clientes, los abonos por pagos o de devoluciones o de bonificaciones, son compensaciones totales o parciales de las ventas. En este caso, se puede analizar sólo aquellas partidas que formen parte del saldo de la cuenta. El detalle de estas partidas y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldos.

Análisis de movimientos. En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas sino por acumulación de ellas.

Ejemplo: Las cuentas de resultados y algunas cuentas de movimientos; puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores por razones particulares o no convenga hacerlo, en este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos.

Inspección: Examen físico de los bienes materiales o de los documentos con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.

Los procedimientos de auditoría que involucran la técnica de inspección se utilizan para verificar la aseveración de existencia y derechos y obligaciones, así como, en determinadas situaciones, la valuación.

El examen físico es una fuente confiable de evidencia en la auditoría y se usa frecuentemente en pruebas de doble propósito, es decir, aquellas en las cuales se comprueba tanto los saldos como los controles relativos. El auditor conduce las pruebas examinando documentos y activos tangibles (tal como la existencia de artículos en inventarios, la verificación de facturas, los arqueos a fondos de caja, etcétera) y los controles aplicables a los mismos.

En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad.

En igual forma, algunas operaciones de la empresa o sus condiciones de trabajo, pueden ser amparados por títulos, documentos o libros especiales en los cuales, de una manera fehaciente, queda la constancia de la operación realizada en todos estos casos, puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada o la circunstancia que se trate de comprobar mediante el examen físico de los bienes o documentos que ampara el activo o la operación.

De hecho, la toma física de inventarios, uno de los procedimientos de auditoría más conocidos, es un ejemplo de la aplicación de la técnica de inspección ya que se utiliza para verificar la existencia de los bienes materiales que se reflejan en los estados financieros.

Confirmación. Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por lo tanto, confirmar de una manera válida.

La confirmación de saldos es un procedimiento común en las auditorías que nos permite obtener evidencia para respaldar las aseveraciones de existencia, derechos y obligaciones, valuación y, en ocasiones incluso la de presentación y revelación. Se trata de una técnica que implica obtener y evaluar evidencia de auditoría a través de comunicación directa con una tercera parte. Se usan normalmente para saldos de cuentas así como para confirmar los términos de convenios o transacciones.

Aunque la técnica de confirmación es una, existen ciertas variantes al momento de su aplicación que han generado los siguientes tipos de confirmación:

Tipo de confirmación Características de la solicitud Positiva Se envían datos que se pretenden confirmar (cantidades) y se pide una respuesta tanto en sentido de conformidad como si están inconformes. Se utiliza preferentemente para el activo.

Negativa.

Se envían datos o cantidades a confirmar y se pide una respuesta, sólo si están inconformes. Se utiliza para confirmar el activo.

Indirecta, ciega o en blanco.

No se envían datos relacionados al saldo registrado, porque precisamente se solicita como respuesta la información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Se utiliza para confirmar pasivos con instituciones de crédito.

Investigación. Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa para obtener conocimiento y formarse un juicio sobre un saldo u operaciones realizadas por la empresa.

Declaración. Manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

El valor práctico las técnicas de investigación y declaración se ve afectado por el hecho de que la fuente de la información son los funcionarios y empleados de la propia entidad auditada, por lo que se considera que no es totalmente independiente. La relación laboral y, sobre todo, el temor a represalias limitan en forma importante la verdadera colaboración de los empleados con los auditores.

Por ejemplo, cuando se evalúa el control interno, el auditor acude a los responsables de las operaciones y les cuestiona al respecto, es lógico suponer que un empleado tratará de “apoyar” a la dirección de la empresa y afirmará, dentro de lo posible que todo marcha bien, a pesar de que existan deficiencias importantes. He aquí otra muestra del valor del criterio profesional, el auditor debe ejecutar procedimientos complementarios para verificar lo dicho por sus fuentes de información.

Cabe señalar que, a fin de cuentas, si se aplican las técnicas de investigación y declaración, es preferible la segunda, ya que la evidencia será más válida al involucrar lo dicho por el funcionario o empleado si se tiene una constancia escrita y con la firma respectiva.

Certificación. Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado con la firma de una autoridad.

La técnica de certificación involucra la obtención de un escrito en el cual la opinión de un experto o especialista es necesaria como evidencia de alguna situación en particular. Por ejemplo, si el auditor necesita obtener evidencia de un inventario constituido por joyas, lógicamente no será un experto en detectar las diferentes calidades de los metales y piedras preciosas, así, para obtener evidencia competente es preferible acudir a un experto. Así, podemos citar otros expertos que coadyuvan al auditor a obtener evidencia como son los abogados, notarios, actuarios, ingenieros, etcétera.

Observación. Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

El auditor se cerciorará de la forma en que se realizan ciertas operaciones o actividades concretas y que involucren al personal, procedimientos y procesos como un medio de obtención de evidencia. Quizá una de las aplicaciones más claras de la aplicación de la observación sea la presencia del auditor en la toma física de inventarios, ya que él o su equipo no son los encargados de contar los artículos, sino de observar cómo, el personal del cliente desarrolla ese procedimiento. Asimismo, tiene aplicación al verificar que las operaciones de la entidad auditada se desarrollen conforme a lo que mencionaron los responsables de las áreas en las entrevistas de evaluación del control interno.

Cálculo. Verificación matemática de alguna partida

En la aplicación de esta técnica del cálculo, es conveniente seguir un procedimiento diferente al aplicado originalmente en las partidas a efecto de establecer la exactitud y, consecuentemente, detectar cualquier posible desviación. Como ejemplos podemos citar la verificación del Importe de los intereses ganados, de los totales de facturación mensuales, del cálculo de depreciaciones y amortizaciones, de los pagos por concepto de nóminas, etcétera.

Naturaleza de los procedimientos de auditoría.

Como ya se ha mencionado, los procedimientos de auditoría son la agrupación de técnicas aplicables al estudio particular de una cuenta u operación; resulta inconveniente clasificar los procedimientos, ya que la experiencia y el criterio del auditor deciden las técnicas que integran el procedimiento en el caso particular.

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas únicos o rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros.

Por esta razón el auditor deberá decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellas, será aplicable en cada caso, para obtener la certeza que fundamenta su opinión objetiva y profesional.

Extensión de los procedimientos de auditoría.

Dado que generalmente las operaciones de la empresa son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas las transacciones individuales que forman una partida global.

Por esta razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las transacciones individuales para derivar del examen de tal muestra una opinión general sobre la partida global. Se le conoce como pruebas selectivas.

La relación de las transacciones examinadas respecto del total que forma el universo, es lo que se conoce como "extensión o alcance de los procedimientos de auditoría" y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la misma. Se llama extensión o alcance a la amplitud que se da a los procedimientos, es decir, la intensidad y profundidad con que se aplican prácticamente.

Para efectuar la selección, el auditor requiere del resultado del estudio y evaluación del control interno en la entidad, ya que el número de transacciones operaciones a examinar tendrá diferencias sustanciales cuando sea eficiente y confiable (que podrán reducir el alcance) que cuando se concluya que el control interno presenta serias deficiencias y se debería extender el alcance de la revisión.

Oportunidad de los procedimientos de auditoría.

Es la época en que deben aplicarse los procedimientos al estudio de partidas específicas. No es indispensable y a veces no es conveniente realizar los procedimientos de auditoría relativos a examen de los estados financieros a la fecha en que éstos se realicen.

Algunos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior a la de los estados financieros.

Pruebas de cumplimiento.

Son pruebas diseñadas para comprobar que los procedimientos de control interno estaban en operación durante el periodo auditado.

Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que uno o más procedimientos de control interno operaron con efectividad durante el periodo auditado

Dada la vinculación entre la confiabilidad de las cifras en la información financiera y sus controles, es lógico que el auditor deba concentrar una parte importante de los procedimientos de auditoría que incluya su programa de trabajo en la verificación de controles mediante las pruebas de cumplimiento.

Pruebas sustantivas.

Son aquellas que están diseñadas para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles internos sobre los tipos de transacciones que se reflejan en el saldo de esa cuenta.

Son pruebas diseñadas para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo. Es decir, el objetivo central es verificar el saldo de la cuenta.

Revisión de las cuentas que integran los estados financieros:

Efectivo e Inversiones Temporales:

Caja.- Arqueos y Declaraciones

Bancos.- Confirmaciones, Revisión de conciliaciones

Inversiones.- Revisión de Transacciones, Calculo de rendimientos

- Los cheques librados pendientes de entregar son efectivo.
- Los sobregiros deben de compensarse contra otros saldos de ese rubro; si permanece será un pasivo a corto plazo

Cuentas por Cobrar

Documentos por Cobrar

Clientes

Deudores Diversos

Procedimientos.- Inspección de la documentación que ampara las cuentas por cobrar, Confirmaciones, Cobros Posteriores.

- Las operaciones con Clientes son Transacciones relacionadas con la operación.
- Las operaciones con Deudores son Transacciones distintas al objeto propio de la entidad.
- Saldos Importantes a cargo de una sola persona se deben mostrar por separado.
- Si hay cuentas por cobrar y por pagar a cargo de una misma persona si no hay impedimento se deben de mostrar el neto.
- Saldos acreedores de cuentas por cobrar si su importancia relativa lo amerita, se reclasificarán al pasivo.
- El Capital suscrito no exhibido No es una cuenta por cobrar.

Inventarios.

Inventario de Materia Prima

Inventario de Producción en Proceso

Inventario de Productos Terminados

Anticipos a Proveedores

Procedimientos.- Observación de Inventarios Físicos, comprobación de existencias en poder de terceros. Y revisión de corte de operaciones

- Sistema de registro de Mercancías.- perpetuos y analítico o pormenorizado

- Sistemas de Costos, Históricos y predeterminados estos últimos se clasifican en estimados y estándar.
- Métodos de valuación.- PEPS, UEPS, Promedios y detallistas

Activo Fijo.

Terrenos

Edificios

Maquinaria

Mobiliario y Equipo de Transporte

Equipo de Computo

Depreciación

Procedimientos.- Inspección de la documentación que ampara la propiedad de los activos, Inspección Física, cálculo de la depreciación e investigación de gravámenes.

- Las adaptaciones y las mejoras aumentan la vida útil, aumentan la capacidad de servicio, aumentan su eficiencia, son un incremento en el activo.
- Las Reparaciones son erogaciones para mantener en un estado adecuado de servicio los activos, no aumentan el valor del activo y se deben de registrar en resultados.

Pasivos.

Documentos por Pagar

Proveedores

Acreedores

Impuestos por Pagar

Procedimientos.- Confirmación de deudas con bancos, confirmación de proveedores, acreedores y de pagos posteriores,

- Cuando se tengan saldos en rojo por pagar se deberán clasificarse en el activo,
- Los pasivos por financiamientos bancarios a corto plazo se deben presentar por separado
- El pasivo a largo plazo se deberá presentar por separado
- Los Acreedores diverso o pasivos acumulados se agrupan en un solo total, en caso de contener algo importante por separado se presenta una información detallada

Capital.

Capital Social

Reserva Legal

Aportaciones para futuros aumentos de Capital

Utilidad Neta del Ejercicio

Procedimientos.- Revisión analítica, Verificar los movimientos del capital contable, verificar la existencia e integridad.

- El capital Social representa la suma del valor nominal de las acciones suscritas y pagadas y la actualización que corresponda
- Las cuentas de capital no se deben utilizar para reflejar transacciones de resultados
- Los dividendos decretados pendientes de pago, no forman parte del capital contable, sino del pasivo a cargo de la entidad
- Cuando los accionistas no exhiben totalmente el importe de las acciones suscritas, la diferencia entre el importe entregado y el importe pendiente de pago deberá considerarse como capital suscrito no pagado, restando el renglón del capital social
- No es aceptable presentar la cantidad pendiente de pago como una cuenta por cobrar a los accionistas de la entidad, aun cuando esté amparada por títulos de crédito
- En los estados financieros se deben revelar todas las características del capital contable y sus restricciones, como pueden ser las siguientes: Descripción de los títulos representativos de la entidad, Clases y series de acciones y partes sociales en que se divide el capital social, Capital social mínimo y monto máximo autorizado, número de acciones emitidas y suscritas, su valor nominal o la mención de que no expresan su valor nominal, en el caso de las acciones preferentes sus derechos y restricciones.

Ingresos.

Ventas

Productos financieros

Otros Productos

Egresos

Compras

Gastos de Venta

Gastos de Administración

Gastos de Fabricación

Gastos Financieros

Procedimientos.- Revisión documentales, revisión de las variaciones importantes de un año con otro y Conexión de las cuentas de gastos con las cuentas de activo y pasivo

Pruebas de doble propósito.

Howard Stettler indica que “aunque se puede obtener una evidencia importante sobre la fiabilidad de los productos o resultados de un sistema mediante un estudio minucioso de su sistema de contabilidad y la realización de pruebas de sus operaciones, los auditores intentan realizar invariablemente una “doble comprobación” de los resultados o productos del sistema mediante procedimientos sustantivos que estudien la confiabilidad de la evidencia que puede servir de justificación directa a los saldos de las cuentas”

Así que en primera instancia, el auditor verifica controles, pero enseguida deberá comprobar los productos generados por ese sistema que repercuten en los estados

financieros sujetos a examen. Es posible que, en algunos casos, en un procedimiento de auditoría se pueda obtener evidencia simultánea respecto a controles y valuación, y esto es lo que se conoce como prueba de doble propósito

Ejemplo: Respecto de la cuenta de proveedores, una prueba de doble propósito implicaría verificar mediante procedimientos de auditoría:

- El registro apropiado tanto en importes como en las cuentas específicas.
- La autorización por parte de la administración del gasto y la orden de compra.

Evaluación de los resultados.

Una parte esencial de la actividad del auditor consiste precisamente, en usar su criterio profesional para evaluar los resultados obtenidos tras la aplicación de los procedimientos que él mismo diseñó. Deberá en esta etapa, señalar si considera competente y suficiente la evidencia recopilada, si es necesario profundizar en el análisis de alguna partida o, incluso, si es recomendable modificar la extensión, y oportunidad de sus pruebas.

Importancia Relativa.- Representa el importe acumulado de los errores y desviaciones de principios de contabilidad que podrían contener los estados financieros que a juicio del auditor y a la luz de las circunstancias existentes, sea probable que se afecte el juicio o decisiones de las personas que confían en la información contenida en dichos estados. Se debe juzgar el efecto cuantificado en relación a los estados financieros tomados en su conjunto. Además, se deben considerar algunos aspectos cualitativos tales como presentaciones inadecuadas; la

importancia de un rubro específico para una empresa en particular o el hecho o error de una desviación que afecte varios rubros de los estados financieros.

En síntesis, como auditor, usted deberá juzgar el efecto cuantificado de sus hallazgos en relación a los estados financieros tomados en conjunto; sin embargo, también se deben considerar algunos aspectos cualitativos tales como: una revelación o presentación inadecuada, la importancia de un rubro específico para la empresa en particular (por ejemplo inventarios para una empresa industrial), el hecho de que el error o desviación afecte varios rubros de los estados financieros, etc. Deberá establecer el límite de la importancia relativa basado en su juicio profesional, considerando necesidades o expectativas de un usuario normal y razonable de los estados financieros auditados.

2.5. EVIDENCIA DE AUDITORÍA.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 500.

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) explica lo que constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros, y trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que le permita alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

2. Esta NIA es aplicable a toda la evidencia de auditoría obtenida en el transcurso de la auditoría. Otras NIA tratan de aspectos específicos de la auditoría (por ejemplo, la NIA 315), de la evidencia de auditoría que se debe obtener en relación con un tema concreto (por ejemplo, la NIA 570), de procedimientos específicos para obtener evidencia de auditoría (por ejemplo, la NIA 520) y de la evaluación sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada (NIA 2004 y NIA 330).

Fecha de entrada en vigor

3. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

4. El objetivo del auditor es diseñar y aplicar procedimientos de auditoría de forma que le permita obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para poder alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión.

Definiciones

5. A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados que figuran a continuación:

(a) Registros contables: registros de asientos contables iniciales y documentación de soporte, tales como cheques y registros de transferencias electrónicas de fondos; facturas; contratos; libros principales y libros auxiliares; asientos en el libro diario y otros ajustes de los estados financieros que no se reflejen en asientos en el libro

diario; y registros tales como hojas de trabajo y hojas de cálculo utilizadas para la imputación de costes, cálculos, conciliaciones e información a revelar.

(b) Adecuación (de la evidencia de auditoría): medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor.

(c) Evidencia de auditoría: información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información.

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

(e) Suficiencia (de la evidencia de auditoría): medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad de evidencia de auditoría necesaria depende de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría.

Requerimientos

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada

6. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría que sean adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias, con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada. (Ref.: Apartados A1-A25)

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

7. Al realizar el diseño y la aplicación de los procedimientos de auditoría, el auditor considerará la relevancia y la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría. (Ref.: Apartados A26-A33)

8. Si la información a utilizar como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la significatividad del trabajo de dicho experto para los fines del auditor: (Ref.: Apartados A34-A36)

(a) evaluará la competencia, la capacidad y la objetividad de dicho experto; (Ref.: Apartados A37-A43)

(b) obtendrá conocimiento del trabajo de dicho experto; y (Ref.: Apartados A44-A47)

(c) evaluará la adecuación del trabajo de dicho experto como evidencia de auditoría en relación con la afirmación correspondiente. (Ref.: Apartado A48)

9. Al utilizar información generada por la entidad, el auditor evaluará si, para sus fines, dicha información es suficientemente fiable, lo que comportará, según lo requieran las circunstancias:

(a) la obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de la información; y (Ref.: Apartados A49-A50)

(b) la evaluación de la información para determinar si es suficientemente precisa y detallada para los fines del auditor. (Ref.: Apartado A51)

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría

10. Al realizar el diseño de las pruebas de controles y de las pruebas de detalle, el auditor determinará medios de selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas que sean eficaces para conseguir la finalidad del procedimiento de auditoría. (Ref.: Apartados A52-A56)

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad

11. El auditor determinará las modificaciones o adiciones a los procedimientos de auditoría que sean necesarias para resolver la cuestión, y considerará, en su caso, el efecto de ésta sobre otros aspectos de la auditoría (Ref.: Apartado A57), si:

(a) la evidencia de auditoría obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra fuente; o

(b) el auditor tiene reservas sobre la fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Evidencia de auditoría suficiente y adecuada (Ref.: Apartado 6)

A1. La evidencia de auditoría es necesaria para sustentar la opinión y el informe de auditoría. Es de naturaleza acumulativa y se obtiene principalmente de la aplicación de procedimientos de auditoría en el transcurso de la auditoría. No obstante, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, tales como auditorías anteriores (siempre y cuando el auditor haya determinado si se han producido cambios desde la

anterior auditoría que puedan afectar a la relevancia de ésta para la auditoría actual) o los procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. Además de otras fuentes internas o externas a la entidad, los registros contables de la entidad son una fuente importante de evidencia de auditoría. Asimismo, la información que se utiliza como evidencia de auditoría puede haberse preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección. La evidencia de auditoría comprende tanto la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones. Adicionalmente, en algunos casos, el auditor utiliza la ausencia de información (por ejemplo, la negativa de la dirección a realizar una manifestación que se le haya solicitado) y, en consecuencia, constituye también evidencia de auditoría.

A2. La mayor parte del trabajo del auditor al formarse una opinión consiste en la obtención y evaluación de evidencia de auditoría. Los procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría pueden incluir la inspección, la observación, la confirmación, el recálculo, la reejecución y procedimientos analíticos, a menudo combinados entre sí, además de la indagación. Aunque la indagación puede proporcionar evidencia de auditoría importante, e incluso puede proporcionar evidencia de una incorrección, normalmente no proporciona, por sí sola, evidencia de auditoría suficiente sobre la ausencia de una incorrección material en las afirmaciones, ni sobre la eficacia operativa de los controles.

A3. Tal y como se explica en la NIA 200, la seguridad razonable se alcanza cuando el auditor ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría (es decir, el riesgo de que el auditor exprese una opinión

inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales) a un nivel aceptablemente bajo.

A4. La suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría están interrelacionadas. La suficiencia es la medida cuantitativa de la evidencia de auditoría. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría depende de la valoración realizada por el auditor de los riesgos de incorrección (cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor será la evidencia de auditoría que probablemente sea necesaria), así como de la calidad de dicha evidencia de auditoría (cuanto mayor sea la calidad, menor podrá ser la cantidad necesaria). Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría puede no compensar su baja calidad.

A5. La adecuación es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, de su relevancia y fiabilidad para sustentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor. La fiabilidad de la evidencia se ve afectada por su origen y naturaleza, y depende de las circunstancias concretas en las que se obtiene.

A6. La NIA 330 requiere que el auditor concluya sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada. La determinación de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitir al auditor alcanzar conclusiones razonables en las que basar su opinión, es una cuestión de juicio profesional. La NIA 200 hace referencia a cuestiones tales como la naturaleza de los procedimientos de auditoría, la oportunidad de la información financiera y el equilibrio entre el coste y el beneficio, que son factores relevantes cuando el auditor aplica su

juicio profesional para determinar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Fuentes de evidencia de auditoría

A7. Parte de la evidencia de auditoría se obtiene aplicando procedimientos de auditoría para verificar los registros contables, por ejemplo, mediante análisis y revisión, reejecutando procedimientos llevados a cabo en el proceso de información financiera, así como conciliando cada tipo de información con sus diversos usos. Mediante la aplicación de dichos procedimientos de auditoría, el auditor puede determinar que los registros contables son internamente congruentes y concuerdan con los estados financieros.

A8. Normalmente se obtiene más seguridad a partir de evidencia de auditoría congruente, obtenida de fuentes diferentes o de naturaleza diferente, que a partir de elementos de evidencia de auditoría considerados de forma individual. Por ejemplo, la obtención de información corroborativa de una fuente independiente de la entidad puede aumentar la seguridad que obtiene el auditor de una evidencia de auditoría que se genera internamente, como puede ser la evidencia que proporcionan los registros contables, las actas de reuniones o una manifestación de la dirección.

A9. La información procedente de fuentes independientes de la entidad que el auditor puede utilizar como evidencia de auditoría puede incluir confirmaciones de terceros, informes de analistas y datos comparables sobre competidores (datos de referencia).

Procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría

A10. Tal como las NIA 315 y 330 requieren y explican en detalle, la evidencia de auditoría para alcanzar conclusiones razonables en las que basar la opinión del auditor se obtiene mediante la aplicación de:

(a) procedimientos de valoración del riesgo; y

(b) procedimientos de auditoría posteriores, que comprenden:

(i) pruebas de controles, cuando las requieran las NIA o cuando el auditor haya decidido realizarlas; y

(ii) procedimientos sustantivos, que incluyen pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

A11. Los procedimientos de auditoría descritos en los apartados A14 a A25 siguientes pueden utilizarse como procedimientos de valoración del riesgo, como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, dependiendo del contexto en el que el auditor los aplique. Tal y como se explica en la NIA 330, la evidencia de auditoría obtenida de auditorías anteriores puede proporcionar, en determinadas circunstancias, evidencia de auditoría adecuada, siempre y cuando el auditor aplique procedimientos de auditoría para determinar que sigue siendo relevante.

A12. La naturaleza y el momento de realización de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse pueden verse afectados por el hecho de que algunos de los datos contables y otra información estén disponibles sólo en formato electrónico o sólo en algunos momentos o en periodos de tiempo determinados. Por ejemplo, puede ocurrir que ciertos documentos fuente, como órdenes de compra y facturas,

existan sólo en formato electrónico, cuando la entidad utiliza comercio electrónico, o que se descarten tras ser escaneados, cuando la entidad utiliza sistemas de procesamiento de imágenes para facilitar el almacenamiento y la consulta.

A13. Determinada información electrónica puede no ser recuperable tras un periodo de tiempo específico; por ejemplo, si los archivos han cambiado y si no existen copias de seguridad. Por consiguiente, el auditor puede considerar necesario, como consecuencia de las políticas de conservación de datos de la entidad, solicitar la conservación de cierta información para su revisión o aplicar procedimientos de auditoría en el momento en el que la información está disponible.

Inspección

A14. La inspección implica el examen de registros o de documentos, ya sean internos o externos, en papel, en soporte electrónico o en otro medio, o un examen físico de un activo. El examen de los registros o documentos proporciona evidencia de auditoría con diferentes grados de fiabilidad, dependiendo de la naturaleza y la fuente de aquéllos, y, en el caso de registros y documentos internos, de la eficacia de los controles sobre su elaboración. Un ejemplo de inspección utilizada como prueba de controles es la inspección de registros en busca de evidencia de autorización.

A15. Algunos documentos constituyen, directamente, evidencia de auditoría sobre la existencia de un activo; por ejemplo, un documento que sea un instrumento financiero, como una acción o un bono. Es posible que la inspección de dichos documentos no proporcione necesariamente evidencia de auditoría sobre su propiedad o su valor. Adicionalmente, la inspección de un contrato ejecutado puede

proporcionar evidencia de auditoría relevante con respecto a la aplicación de las políticas contables por la entidad, como el reconocimiento de ingresos.

A16. La inspección de activos tangibles puede proporcionar evidencia de auditoría fiable con respecto a su existencia, pero no necesariamente sobre los derechos y obligaciones de la entidad o sobre la valoración de los activos. La inspección de partidas individuales de las existencias puede añadirse a la observación del recuento de las existencias.

Observación

A17. La observación consiste en presenciar un proceso o un procedimiento aplicados por otras personas; por ejemplo, la observación por el auditor del recuento de existencias realizado por el personal de la entidad o la observación de la ejecución de actividades de control. La observación proporciona evidencia de auditoría sobre la realización de un proceso o procedimiento, pero está limitada al momento en el que tiene lugar la observación y por el hecho de que observar el acto puede afectar al modo en que se realiza el proceso o el procedimiento. Véase la NIA 501 para orientaciones adicionales sobre la observación de un recuento de existencias.

Confirmación externa

A18. Una confirmación externa constituye evidencia de auditoría obtenida por el auditor mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en papel, en soporte electrónico u otro medio. Los procedimientos de confirmación externa con frecuencia son relevantes cuando se trata de afirmaciones relacionadas con determinados saldos contables y sus elementos. Sin

embargo, las confirmaciones externas no tienen que limitarse necesariamente solo a saldos contables. Por ejemplo, el auditor puede solicitar confirmación de los términos de acuerdos o de transacciones de una entidad con terceros; la solicitud de confirmación puede tener por objeto preguntar si se ha introducido alguna modificación en el acuerdo, y, de ser así, los datos al respecto. Los procedimientos de confirmación externa también se utilizan para obtener evidencia de auditoría sobre la ausencia de determinadas condiciones; por ejemplo, la ausencia de un “acuerdo paralelo” que pueda influir en el reconocimiento de ingresos. Véase la NIA 505 para orientaciones adicionales.

Recálculo

A19. El recálculo consiste en comprobar la exactitud de los cálculos matemáticos incluidos en los documentos o registros. El recálculo se puede realizar manualmente o por medios electrónicos.

Reejecución

A20. La reejecución implica la ejecución independiente por parte del auditor de procedimientos o de controles que en origen fueron realizados como parte del control interno de la entidad.

Procedimientos analíticos

A21. Los procedimientos analíticos consisten en evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones que razonablemente quepa suponer que existan entre datos financieros y no financieros. Los

procedimientos analíticos también incluyen, si es necesario, la investigación de variaciones o de relaciones identificadas que resultan incongruentes con otra información relevante o que difieren de los valores esperados en un importe significativo. Véase la NIA 520 para orientaciones adicionales.

Indagación

A22. La indagación consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto de dentro como de fuera de la entidad. La indagación se utiliza de forma extensiva a lo largo de la auditoría y adicionalmente a otros procedimientos de auditoría. Las indagaciones pueden variar desde la indagación formal planteada por escrito hasta la indagación verbal informal. La evaluación de las respuestas obtenidas es parte integrante del proceso de indagación.

A23. Las respuestas a las indagaciones pueden proporcionar al auditor información que no poseía previamente o evidencia de auditoría corroborativa. Por el contrario, las respuestas podrían proporcionar información que difiera significativamente de otra información que el auditor haya obtenido; por ejemplo, información relativa a la posibilidad de que la dirección eluda los controles. En algunos casos, las respuestas a las indagaciones constituyen una base para que el auditor modifique o aplique procedimientos de auditoría adicionales.

A24. Si bien la corroboración de la evidencia obtenida mediante indagaciones es a menudo de especial importancia, en el caso de indagaciones sobre la intención de la dirección, la información disponible para confirmar dicha intención de la dirección

puede ser limitada. En estos casos, el conocimiento de los antecedentes de la dirección a la hora de llevar a cabo sus intenciones declaradas, las razones declaradas por la dirección para elegir una vía de actuación determinada y la capacidad de la dirección para adoptar una vía de actuación específica, pueden proporcionar información relevante para corroborar la evidencia obtenida mediante indagaciones.

A25. Con respecto a algunas cuestiones, el auditor puede considerar necesario obtener manifestaciones escritas de la dirección y, cuando proceda, de los responsables del gobierno de la entidad, para confirmar las respuestas a las indagaciones verbales. Véase la NIA 580 para orientaciones adicionales.

Información que se utilizará como evidencia de auditoría

Relevancia y fiabilidad (Ref.: Apartado 7)

A26. Como se indica en el apartado A1, aunque la evidencia de auditoría se obtiene principalmente de los procedimientos de auditoría aplicados en el transcurso de la auditoría, también puede incluir información obtenida de otras fuentes, como, por ejemplo, de auditorías anteriores, en determinadas circunstancias, y de procedimientos de control de calidad de la firma de auditoría para la aceptación y continuidad de clientes. La calidad de toda la evidencia de auditoría se ve afectada por la relevancia y la fiabilidad de la información en la que se basa.

Relevancia

A27. La relevancia se refiere a la conexión lógica con la finalidad del procedimiento de auditoría, o su pertinencia al respecto, y, en su caso, con la afirmación que se somete a comprobación. La relevancia de la información que se utilizará como evidencia de auditoría puede verse afectada por la orientación de las pruebas. Por ejemplo, si el objetivo de un procedimiento de auditoría es comprobar si existe una sobrevaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas puede ser un procedimiento de auditoría relevante. En cambio, cuando se comprueba si existe una infravaloración en relación con la existencia o la valoración de las cuentas a pagar, la realización de pruebas sobre las cuentas a pagar registradas no sería relevante, pudiendo serlo la realización de pruebas sobre cierta información, como pagos posteriores, facturas impagadas, cuentas de proveedores y albaranes de entrada sin la correspondiente factura.

A28. Un conjunto determinado de procedimientos de auditoría puede proporcionar evidencia de auditoría que sea relevante para determinadas afirmaciones, pero no para otras. Por ejemplo, la inspección de documentos relacionados con el cobro de cuentas a cobrar después del cierre del periodo puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a la existencia y a la valoración, pero no necesariamente con respecto al corte de operaciones. De forma similar, la obtención de evidencia de auditoría con respecto a una afirmación concreta, como por ejemplo, la realidad de ciertas existencias, no sustituye la obtención de evidencia de auditoría referente a otra afirmación, como, por ejemplo, la valoración de dichas existencias. Por otra

parte, con frecuencia, evidencia de auditoría procedente de diferentes fuentes o de naturaleza diferente puede ser relevante para una misma afirmación.

A29. Las pruebas de controles están destinadas a evaluar la eficacia operativa de los controles para la prevención, detección y corrección de las incorrecciones materiales en las afirmaciones. El diseño de pruebas de controles a fin de obtener evidencia de auditoría relevante incluye la identificación de condiciones (características o atributos) indicativas de la ejecución del control, y condiciones que indican una desviación con respecto a la ejecución adecuada. El auditor podrá así realizar pruebas sobre la presencia o ausencia de dichas condiciones.

A30. Los procedimientos sustantivos están destinados a detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones. Comprenden pruebas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos. El diseño de procedimientos sustantivos incluye identificar condiciones relevantes para el objetivo de la prueba que indican una incorrección en la afirmación correspondiente.

Fiabilidad

A31. La fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría y, por lo tanto, de la propia evidencia de auditoría, se ve afectada por su origen y su naturaleza, así como por las circunstancias en las que se obtiene, incluido, cuando sean relevantes, los controles sobre su preparación y conservación. Por lo tanto, las generalizaciones sobre la fiabilidad de diversas clases de evidencia de auditoría están sujetas a importantes excepciones. Incluso en el caso de que la información que se vaya a utilizar como evidencia de auditoría se obtenga de fuentes externas a

la entidad, es posible que existan circunstancias que puedan afectar a su fiabilidad. Por ejemplo, la información obtenida de una fuente externa independiente puede no ser fiable si la fuente no está bien informada, o un experto de la dirección puede carecer de objetividad. Teniendo en cuenta que puede haber excepciones, pueden resultar útiles las siguientes generalizaciones sobre la fiabilidad de la evidencia de auditoría:

- La fiabilidad de la evidencia de auditoría aumenta si se obtiene de fuentes externas independientes de la entidad.
- La fiabilidad de la evidencia de auditoría que se genera internamente aumenta cuando los controles relacionados aplicados por la entidad, incluido los relativos a su preparación y conservación, son eficaces.
- La evidencia de auditoría obtenida directamente por el auditor (por ejemplo, la observación de la aplicación de un control) es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida indirectamente o por inferencia (por ejemplo, la indagación sobre la aplicación de un control).
- La evidencia de auditoría en forma de documento, ya sea en papel, soporte electrónico u otro medio, es más fiable que la evidencia de auditoría obtenida verbalmente (por ejemplo, un acta de una reunión realizada en el momento en que tiene lugar la reunión es más fiable que una manifestación verbal posterior sobre las cuestiones discutidas).
- La evidencia de auditoría proporcionada por documentos originales es más fiable que la evidencia de auditoría proporcionada por fotocopias o facsímiles, o documentos que han sido filmados, digitalizados o convertidos, de cualquier

otro modo, en formato electrónico, cuya fiabilidad puede depender de los controles sobre su preparación y conservación.

A32. La NIA 520 proporciona orientaciones adicionales sobre la fiabilidad de los datos utilizados para diseñar procedimientos analíticos que sean procedimientos sustantivos.

A33. La NIA 240 trata de las circunstancias en las que el auditor tiene motivos para pensar que un documento puede no ser auténtico, o puede haber sido modificado sin que dicha modificación le haya sido comunicada.

Fiabilidad de la información generada por un experto de la dirección (Ref.: Apartado 8)

A34. La preparación de los estados financieros de una entidad puede requerir especialización en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, como cálculos actuariales, valoraciones o datos tecnológicos. La entidad puede emplear o contratar a expertos en dichos campos para obtener la especialización necesaria para preparar los estados financieros. No hacerlo así, cuando dicha especialización es necesaria, aumenta los riesgos de incorrección material.

A35. En el caso de que la información que se va a utilizar como evidencia de auditoría se haya preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, es de aplicación el requerimiento del apartado 8 de esta NIA. Por ejemplo, una persona o una organización pueden disponer de especialización en la aplicación de modelos para estimar el valor razonable de valores negociables para los que no existe un mercado observable. Si la persona o la organización aplican dicha especialización al

realizar una estimación que la entidad utiliza en la preparación de sus estados financieros, esa persona u organización se considera un experto de la dirección y resulta de aplicación lo dispuesto en el apartado 8. Si, por el contrario, dicha persona u organización se limita a proporcionar datos de precios relativos a transacciones privadas de los que no podría disponer la entidad de ningún otro modo y la entidad los utiliza en sus propios métodos de estimación, dicha información, en caso de que se utilice como evidencia de auditoría, está sujeta a lo dispuesto en el apartado 7 de esta NIA, pero no supone la utilización de un experto de la dirección por parte de la entidad.

A36. La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría en relación con los requerimientos del apartado 8 de esta NIA pueden verse afectados por cuestiones tales como:

- La naturaleza y complejidad de la materia tratada por el experto de la dirección.
- El riesgo de incorrección material en la materia.
- La disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría.
- La naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección es un empleado de la entidad, o si es un tercero contratado por ésta para proporcionar los servicios correspondientes.
- La medida en que la dirección puede ejercer control o influencia sobre el trabajo del experto de la dirección.
- Si el experto de la dirección está sujeto, en la realización de su trabajo, a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector.

- La naturaleza y extensión de cualquier control dentro de la entidad sobre el trabajo del experto de la dirección.
- El conocimiento y la experiencia del auditor en relación con el campo de especialización del experto de la dirección.
- La experiencia previa del auditor en relación con el trabajo de dicho experto.

Competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección (Ref.: Apartado 8(a))

A37. La competencia se refiere a la naturaleza y al grado de especialización del experto de la dirección. La capacidad se refiere a la aptitud del experto de la dirección para ejercitar dicha competencia en las circunstancias concurrentes. Los factores que influyen en la capacidad pueden ser, por ejemplo, la ubicación geográfica, así como la disponibilidad de tiempo y recursos. La objetividad se refiere a los posibles efectos que un determinado sesgo de opinión, un conflicto de intereses o la influencia de terceros pueden tener sobre el juicio profesional o técnico del experto de la dirección. La competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección, así como cualquier control de la entidad sobre el trabajo de dicho experto, son factores importantes en relación con la fiabilidad de cualquier información generada por dicho experto.

A38. La información relativa a la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección puede proceder de diversas fuentes, tales como:

- La experiencia personal con trabajos anteriores de dicho experto.
- Las discusiones con dicho experto.

- Las discusiones con terceros que están familiarizados con el trabajo de dicho experto.
- El conocimiento de las cualificaciones de dicho experto, su pertenencia a un organismo profesional o una asociación del sector, su autorización para ejercer, u otras formas de reconocimiento externo.
- Los artículos publicados o libros escritos por el experto.
- Un experto del auditor, en su caso, que facilite a éste último la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la información generada por el experto de la dirección.

A39. Las cuestiones relevantes para evaluar la competencia, capacidad y objetividad de un experto de la dirección incluyen el hecho de que el trabajo de dicho experto esté o no sujeto a normas técnicas o a otros requerimientos profesionales o del sector; por ejemplo, normas éticas y otros requerimientos de pertenencia a un organismo profesional o a una asociación del sector, normas de acreditación de un organismo de autorización o requerimientos impuestos por disposiciones legales o reglamentarias.

A40. Entre otras cuestiones que pueden ser relevantes se incluyen las siguientes:

- La relevancia de la competencia del experto de la dirección en relación con la materia para la que se utilizará el trabajo de dicho experto, incluida cualquier área de especialidad dentro del campo de dicho experto. Por ejemplo, un determinado actuario puede estar especializado en seguros sobre la

propiedad y de accidentes, pero puede tener una experiencia limitada en relación con el cálculo de pensiones.

- La competencia del experto de la dirección en relación con los requerimientos contables aplicables. Por ejemplo, el conocimiento de las hipótesis y de los métodos, incluidos los modelos, en su caso, que sean congruentes con el marco de información financiera aplicable.
- Si hechos inesperados, cambios en las condiciones, o la evidencia de auditoría obtenida a partir de los resultados de los procedimientos de auditoría indican que puede ser necesario reconsiderar la evaluación inicial de la competencia, capacidad y objetividad del experto de la dirección a medida que avanza la auditoría.

A41. La objetividad puede verse afectada por un amplio espectro de circunstancias. Por ejemplo, amenazas de interés propio, de abogacía, de familiaridad, de autorrevisión y de intimidación. Las salvaguardas pueden reducir dichas amenazas y pueden crearse tanto mediante estructuras externas (por ejemplo, la organización profesional del experto de la dirección o disposiciones legales o reglamentarias) como a través del entorno de trabajo del experto de la dirección (por ejemplo, políticas y procedimientos de control de calidad)

A42. Aunque las salvaguardas no pueden eliminar todas las amenazas en relación con la objetividad de un experto de la dirección, algunas amenazas, como la intimidación, pueden ser de menos significatividad en el caso de un experto contratado por la entidad que en el caso de un experto empleado de la entidad, y la eficacia de salvaguardas tales como las políticas y los procedimientos de control de

calidad puede ser mayor. Dado que la amenaza a la objetividad que se desprende del hecho de ser un empleado de la entidad siempre estará presente, normalmente no cabe esperar que existan más probabilidades de objetividad en un experto que sea empleado de la entidad que en el resto de los empleados de la entidad.

A43. Para la evaluación de la objetividad de un experto contratado por la entidad, puede ser relevante discutir con la dirección y con dicho experto cualesquiera intereses y relaciones que puedan suponer una amenaza para la objetividad del experto, y cualquier salvaguarda aplicable, incluido cualquier posible requerimiento profesional que sea aplicable al experto, así como evaluar si las salvaguardas son adecuadas. Entre los intereses y relaciones fuente de amenaza, cabe señalar los siguientes:

- Intereses financieros
- Relaciones de negocio y personales
- Prestación de otros servicios

Obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección (Ref.: Apartado 8(b))

A44. El conocimiento del trabajo del experto de la dirección incluye la comprensión del correspondiente campo de especialización. La labor de comprensión del correspondiente campo de especialización irá ligada a la decisión del auditor sobre si él mismo tiene la capacidad necesaria para evaluar el trabajo del experto de la dirección, o si necesita un experto propio con esta finalidad.

A45. Son relevantes para el conocimiento del auditor, entre otros, los siguientes aspectos del campo del experto de la dirección:

- Si el campo de dicho experto tiene áreas de especialización que sean relevantes para la auditoría.
- Si son aplicables normas profesionales o de otro tipo, así como requerimientos legales o reglamentarios.
- Las hipótesis y los métodos que utiliza el experto de la dirección, así como si están generalmente aceptados en el campo de dicho experto y son adecuados para los objetivos de información financiera.
- La naturaleza de los datos o información internos o externos que utiliza el experto del auditor.

A46. En el caso de un experto de la dirección contratado por la entidad, normalmente existirá una carta de encargo u otra forma de acuerdo escrito entre la entidad y el experto. La evaluación de dicho acuerdo, para la obtención de conocimiento del trabajo del experto de la dirección, puede facilitar al auditor la determinación de la adecuación de los siguientes aspectos a efectos de sus objetivos:

- la naturaleza, el alcance y los objetivos del trabajo del experto.
- las funciones y responsabilidades respectivas de la dirección y del experto; y
- la naturaleza, el momento de realización y la extensión de la comunicación entre la dirección y el experto, incluida la forma de cualquier informe que deba proporcionar el experto.

A47. En el caso de un experto de la dirección empleado por la entidad, es menos probable que exista un acuerdo escrito de este tipo. La indagación ante el experto y ante otros miembros de la dirección puede ser el modo más adecuado para que el auditor obtenga el conocimiento necesario.

Evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección (Ref.: Apartado 8(c))

A48. Los aspectos que han de considerarse para la evaluación de la adecuación del trabajo del experto de la dirección como evidencia de auditoría con respecto a la correspondiente afirmación pueden ser, entre otros:

- la relevancia y la razonabilidad de los hallazgos o de las conclusiones del experto, su congruencia con otra evidencia de auditoría, así como si se han reflejado adecuadamente en los estados financieros;
- en el caso de que el trabajo del experto implique el empleo de hipótesis y métodos significativos, la relevancia y razonabilidad de dichas hipótesis y métodos; y
- cuando el trabajo del experto implique el empleo significativo de datos fuente, la relevancia, integridad y exactitud de dichos datos fuente.

Información generada por la entidad y utilizada para los propósitos del auditor (Ref.: Apartado 9(a)-(b))

A49. Con el fin de que el auditor obtenga evidencia de auditoría fiable, es necesario que la información generada por la entidad que se utilice para aplicar procedimientos de auditoría sea suficientemente completa y exacta. Por ejemplo, la eficacia de

auditar los ingresos mediante la aplicación de precios estándar a los registros de volumen de ventas se ve afectada por la exactitud de la información sobre precios y por la integridad y exactitud de los datos sobre volumen de ventas. Del mismo modo, si el auditor tiene intención de realizar pruebas sobre una población de datos (por ejemplo, los pagos) en relación con una característica determinada (por ejemplo, la autorización), los resultados de la prueba serán menos fiables si la población de la que se han seleccionado elementos para la comprobación no está completa.

A50. La obtención de evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información puede llevarse a cabo conjuntamente con el propio procedimiento de auditoría aplicado a la información, cuando la obtención de dicha evidencia de auditoría forma parte integrante de dicho procedimiento. En otras situaciones, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la exactitud e integridad de dicha información mediante la realización de pruebas sobre los controles relativos a la preparación y conservación de la información. Sin embargo, en algunas situaciones el auditor puede determinar que son necesarios procedimientos de auditoría adicionales.

A51. En algunos casos, el auditor puede tener la intención de utilizar la información generada por la entidad para otros objetivos de la auditoría. Por ejemplo, el auditor puede tener previsto utilizar las mediciones de resultados de la entidad a efectos de procedimientos analíticos, o hacer uso de la información generada por la entidad para las actividades de seguimiento, tales como los informes del auditor interno. En estos casos, la adecuación de la evidencia de auditoría obtenida dependerá de que la información sea suficientemente precisa o detallada para los fines del auditor. Por

ejemplo, las mediciones de resultados utilizadas por la dirección pueden no ser lo bastante precisas como para detectar incorrecciones materiales.

Selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas para obtener evidencia de auditoría (Ref.: Apartado 10)

A52. Una prueba será eficaz si proporciona evidencia de auditoría adecuada, de tal modo que, considerada junto con otra evidencia de auditoría obtenida o que se vaya a obtener, sea suficiente para los fines del auditor. Para la selección de los elementos sobre los que se realizarán las pruebas, el auditor deberá, de conformidad con el apartado 7, determinar la relevancia y fiabilidad de la información que se utilizará como evidencia de auditoría; el otro aspecto de la eficacia (la suficiencia) es una consideración importante a tener en cuenta para la selección de los elementos sobre los que se realizarán pruebas. Los medios a disposición del auditor para seleccionar dichos elementos son:

- (a) la selección de todos los elementos (examen del 100%);
- (b) la selección de elementos específicos; y
- (c) el muestreo de auditoría.

La aplicación de cualquiera de estos medios o de varios en combinación puede ser adecuada dependiendo de las circunstancias concretas; por ejemplo, de los riesgos de incorrección material con respecto a la afirmación sobre la que se están realizando pruebas, así como de la viabilidad y la eficacia de los distintos medios.

Selección de todos los elementos

A53. El auditor puede decidir que lo más adecuado es examinar la totalidad de la población de elementos que integran un tipo de transacción o un saldo contable (o un estrato dentro de dicha población). El examen del 100% es improbable en el caso de pruebas de controles; sin embargo, es más habitual en las pruebas de detalle. El examen del 100% puede ser adecuado cuando, por ejemplo:

- la población está formada por un número reducido de elementos de gran valor;
- existe un riesgo significativo y otros medios no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada; o
- la naturaleza repetitiva de un cálculo o de otro proceso realizado automáticamente mediante un sistema de información hace que resulte eficaz, en términos de coste, un examen del 100%.

Selección de elementos específicos

A54. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población. Para la adopción de esta decisión, pueden ser relevantes factores como el conocimiento de la entidad por parte del auditor, los riesgos valorados de incorrección material y las características de la población sobre la que se van a realizar las pruebas. La selección subjetiva de elementos específicos está sujeta a un riesgo ajeno al muestreo. Los elementos específicos seleccionados pueden incluir:

- Elementos clave o de valor elevado. El auditor puede decidir seleccionar elementos específicos de una población debido a que son de valor elevado o a que presentan alguna otra característica; por ejemplo, elementos que son

sospechosos, inusuales, propensos a un riesgo concreto, o con antecedentes de errores.

- Todos los elementos por encima de un determinado importe. El auditor puede decidir examinar elementos cuyos valores registrados superen un determinado importe para verificar una parte importante del importe total de un tipo de transacción o de un saldo contable.
- Elementos para obtener información. El auditor puede examinar elementos para obtener información sobre cuestiones tales como la naturaleza de la entidad o la naturaleza de las transacciones.

A55. Aunque el examen selectivo de elementos específicos de una clase de transacciones o de un saldo contable con frecuencia será un medio eficiente para obtener evidencia de auditoría, no constituye muestreo de auditoría. Los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados a los elementos seleccionados de este modo no pueden proyectarse al total de la población; por consiguiente, el examen selectivo de elementos específicos no proporciona evidencia de auditoría con respecto al resto de la población.

Muestreo de auditoría

A56. El muestreo de auditoría tiene como finalidad permitir alcanzar conclusiones respecto del total de una población sobre la base de la realización de pruebas sobre una muestra extraída de dicha población. El muestreo de auditoría se trata en la NIA 530.

Incongruencia en la evidencia de auditoría o reservas sobre su fiabilidad (Ref.: Apartado 11)

A57. La obtención de evidencia de auditoría a partir de fuentes diversas o de naturaleza diferente puede poner de relieve que un elemento individual de evidencia de auditoría no es fiable, como, por ejemplo, en el caso de que la evidencia de auditoría obtenida de una fuente sea incongruente con la obtenida de otra. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, los auditores internos y otras personas sean incongruentes, o cuando las respuestas a indagaciones realizadas ante los responsables del gobierno de la entidad, con el fin de corroborar las respuestas a indagaciones realizadas ante la dirección, sean incongruentes con éstas. La NIA 230 incluye un requerimiento específico de documentación en el caso de que el auditor identifique información incongruente con la conclusión final del auditor relativa a una cuestión significativa.

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 501

Introducción

Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata de las consideraciones específicas que el auditor ha de tener en cuenta en relación con la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, de conformidad con la NIA 330, la NIA 500 y otras NIA aplicables, con respecto a determinados aspectos de las existencias, los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad, así como la información por segmentos en una auditoría de estados financieros.

Fecha de entrada en vigor

2. Esta NIA es aplicable a las auditorías de estados financieros correspondientes a periodos iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

Objetivo

3. El objetivo del auditor es obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las siguientes cuestiones:

(a) la realidad y el estado de las existencias,

(b) la totalidad de los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad; y

(c) la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Requerimientos

Existencias

4. Si las existencias son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a su realidad y a su estado mediante:

(a) su presencia en el recuento físico de las existencias, salvo que no sea factible, con el fin de: (Ref.: Apartados A1-A3)

(i) evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección relativos al registro y control de los resultados del recuento físico de las existencias de la entidad; (Ref.: Apartado A4)

(ii) observar la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección; (Ref.: Apartado A5)

(iii) inspeccionar las existencias; y (Ref.: Apartado A6)

(iv) realizar pruebas de recuento; y (Ref.: Apartados A7-A8)

(b) Aplicar procedimientos de auditoría a los registros finales de existencias de la entidad con el fin de determinar si reflejan con exactitud los resultados reales del recuento de las existencias.

5. Si el recuento físico de las existencias se realiza en una fecha distinta de la de los estados financieros, adicionalmente a los procedimientos requeridos en el apartado 4, el auditor aplicará procedimientos de auditoría con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las existencias, producidas entre la fecha del recuento y la fecha de los estados financieros. (Ref.: Apartados A9-A11)

6. Si el auditor no puede presenciar el recuento físico de las existencias por circunstancias imprevistas, realizará u observará recuentos físicos en una fecha alternativa y aplicará procedimientos de auditoría a las transacciones del periodo intermedio.

7. Si no es factible presenciar el recuento físico de existencias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la realidad y al estado de las existencias. Si no

es posible hacerlo, el auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705. (Ref.: Apartados A12-A14)

8. Si las existencias custodiadas y controladas por un tercero son materiales para los estados financieros, el auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre su realidad y estado mediante una o ambas de las siguientes actuaciones:

(a) Solicitud de confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias que mantiene en nombre de la entidad. (Ref.: Apartado A15)

(b) Inspección o aplicación de otros procedimientos de auditoría adecuados, teniendo en cuenta las circunstancias. (Ref.: Apartado A16)

Litigios y reclamaciones

9. El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material, incluidos los siguientes: (Ref.: Apartados A17-A19)

(a) indagaciones ante la dirección y, en su caso, ante otras personas de la entidad, incluidos los asesores jurídicos internos;

(b) revisión de las actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos; y

(c) revisión de las cuentas de gastos jurídicos. (Ref.: Apartado A20)

10. Si el auditor valora que existe un riesgo de incorrección material con respecto a litigios o reclamaciones identificados, o en los casos en los que los procedimientos

de auditoría aplicados indican que pueden existir otros litigios o reclamaciones materiales, además de aplicar los procedimientos requeridos por otras NIA, el auditor solicitará una comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad. El auditor llevará a cabo dicha actuación por medio de una carta de indagación preparada por la dirección y enviada por el auditor, en la que se solicite a los asesores jurídicos externos de la entidad que se comuniquen directamente con el auditor. Si las disposiciones legales o reglamentarias o la organización profesional de abogados correspondiente prohíben una comunicación directa de los asesores jurídicos externos de la entidad con el auditor, éste aplicará procedimientos de auditoría alternativos. (Ref.: Apartados A21-A25)

11. El auditor expresará una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705, si:

(a) la dirección rehúsa dar permiso al auditor para comunicarse o reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad o si éstos rehúsan responder adecuadamente a la carta de indagación o se les prohíbe que lo hagan; y

(b) el auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada mediante la aplicación de procedimientos de auditoría alternativos.

Manifestaciones escritas

12. El auditor solicitará a la dirección y, cuando proceda, a los responsables del gobierno de la entidad, que proporcionen manifestaciones escritas de que se han revelado al auditor y se han contabilizado y revelado de conformidad con el marco de información financiera aplicable todos los litigios y reclamaciones existentes o

posibles conocidos cuyos efectos deben considerarse para la preparación de los estados financieros.

Información por segmentos

13. El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable mediante: (Ref.: Apartado A26)

(a) la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para la determinación de la información por segmentos; y (Ref.: Apartado A27)

(i) la evaluación de si dichos métodos pueden generar información acorde con lo requerido por el marco de información financiera aplicable; y

(ii) en su caso, la comprobación de la aplicación de dichos métodos; y

(b) la aplicación de procedimientos analíticos o de otros procedimientos de auditoría adecuados teniendo en cuenta las circunstancias.

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Existencias

Presencia en el recuento físico de existencias (Ref.: Apartado 4(a))

A1. La dirección habitualmente establece procedimientos de acuerdo con los cuales se realiza un recuento físico de existencias al menos una vez al año con el fin de que sirvan de base para la preparación de los estados financieros y, en su caso, para determinar la fiabilidad del sistema de inventario permanente de la entidad.

A2. La presencia en el recuento físico de existencias conlleva:

- la inspección de las existencias para determinar su realidad y evaluar su estado, así como la realización de pruebas de recuento;
- la observación del cumplimiento de las instrucciones de la dirección y la aplicación de procedimientos para el registro y control de los resultados del recuento físico de existencias; y
- la obtención de evidencia de auditoría con respecto a la fiabilidad de los procedimientos de recuento de la dirección.

Dichos procedimientos pueden servir como pruebas de controles o como procedimientos sustantivos, en función de la valoración del riesgo realizada por el auditor, del enfoque previsto y de los procedimientos específicos llevados a cabo.

A3. Entre las cuestiones relevantes para la planificación de la presencia en el recuento físico de existencias (o para el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría según lo establecido en los apartados 4-8 de esta NIA) se incluyen, por ejemplo:

- Los riesgos de incorrección material relacionados con las existencias.
- La naturaleza del control interno relacionado con las existencias.
- Si cabe prever que se establezcan procedimientos adecuados y que se emitan instrucciones apropiadas para el recuento físico de existencias.
- El momento de realización del recuento físico de las existencias.
- Si la entidad mantiene un sistema de inventario permanente.

- Las ubicaciones en que se almacenan las existencias, la importancia relativa de las existencias y los riesgos de incorrección material correspondientes a las distintas ubicaciones, a efectos de decidir en qué ubicaciones es adecuada la asistencia. La NIA 600 trata de la participación de otros auditores y, por consiguiente, puede resultar relevante si dicha participación está relacionada con la presencia en un recuento físico de existencias en un lugar lejano.
- Si es necesaria la ayuda de un experto del auditor. La NIA 620 trata de la utilización del trabajo de un experto del auditor para facilitar al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Evaluación de las instrucciones y los procedimientos de la dirección (Ref.: Apartado 4(a) (i))

A4. A la hora de evaluar las instrucciones y los procedimientos de la dirección con respecto al registro y control del recuento físico de existencias se determinará, entre otras cosas, si tales instrucciones y procedimientos tratan, por ejemplo, de:

- La realización de actividades de control adecuadas, como, por ejemplo, recopilar las hojas de recuento físico de existencias utilizadas, dejar constancia de las hojas de recuento físico no utilizadas, y aplicar procedimientos de recuento y de repetición de éste.
- La identificación exacta de la fase en la que se encuentra el trabajo en curso, de las partidas de lenta rotación, obsoletas o dañadas, así como de existencias que son propiedad de un tercero; por ejemplo, existencias en consignación.

- En su caso, los procedimientos utilizados para estimar cantidades físicas, como los que pueden resultar necesarios para estimar la cantidad física de un montón de carbón.
- El control del movimiento de las existencias entre las distintas áreas, así como del envío y recepción de existencias antes y después de la fecha de corte.

Observación de la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección (Ref.: Apartado 4(a) (ii))

A5. La observación de la aplicación de los procedimientos de recuento de la dirección, por ejemplo, de los que están relacionados con el control de los movimientos de las existencias antes, durante y después del recuento, facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría sobre si las instrucciones y los procedimientos de recuento de la dirección se han diseñado e implementado adecuadamente. Adicionalmente, el auditor puede obtener copias de la información de corte, como detalles del movimiento de existencias, que le faciliten la aplicación de procedimientos de auditoría en una fecha posterior sobre la contabilización de dichos movimientos.

Inspección de las existencias (Ref.: Apartado 4(a) (iii))

A6. La inspección de las existencias, al presenciar un recuento físico, facilita al auditor la determinación de su realidad (aunque no necesariamente de su propiedad) y la identificación, por ejemplo, de existencias obsoletas, dañadas o antiguas.

Realización de pruebas de recuento (Ref.: Apartado 4(a) (iv))

A7. La realización de pruebas de recuento, por ejemplo, localizando en las existencias físicas elementos seleccionados en los registros de recuento de la dirección, y localizando en los registros de recuento de la dirección elementos seleccionados de las existencias físicas, proporciona evidencia de auditoría sobre la integridad y exactitud de dichos registros.

A8. Además de registrar las pruebas de recuento realizadas por el auditor, la obtención de una copia de los registros de la dirección relativos a los recuentos físicos de existencias realizados facilita al auditor la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores con el fin de determinar si los registros de existencias finales de la entidad reflejan con exactitud los resultados reales de los recuentos de existencias.

Recuento físico de existencias realizado en una fecha distinta a la de los estados financieros (Ref.: Apartado5)

A9. Por razones prácticas, el recuento físico de existencias se puede realizar en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. Esto se puede realizar con independencia de que la dirección establezca las cantidades de existencias mediante un recuento físico anual o mediante un sistema de inventario permanente. En cualquiera de los dos casos, la eficacia del diseño, de la implementación y del mantenimiento de los controles sobre las variaciones de existencias, determina si es adecuada, a efectos de la auditoría, la realización del recuento físico de existencias en una fecha o fechas distintas a la de los estados financieros. La NIA 330 establece

requerimientos y proporciona orientaciones sobre los procedimientos sustantivos aplicados en una fecha intermedia.

A10. Cuando se utiliza un sistema de inventario permanente, la dirección puede realizar recuentos físicos u otras pruebas para determinar la fiabilidad de la información sobre cantidades de existencias incluida en los registros de inventario permanente de la entidad. En algunos casos, la dirección o el auditor pueden identificar diferencias entre los registros de inventario permanente y las cantidades de existencias físicas reales en ese momento; esto puede indicar que los controles sobre las variaciones de las existencias no están operando eficazmente.

A11. Entre las cuestiones relevantes que pueden tenerse en cuenta en el diseño de procedimientos de auditoría para obtener evidencia de auditoría sobre si se han registrado correctamente las variaciones de las cantidades de existencias entre la fecha (o fechas) del recuento y los registros de existencias finales se incluyen:

- Si los registros de inventario permanente se han ajustado adecuadamente.
- La fiabilidad de los registros de inventario permanente de la entidad.
- Las razones de las diferencias significativas entre la información obtenida durante el recuento físico y los registros de inventario permanente.

La presencia en el recuento físico de existencias no es factible (Ref.: Apartado 7)

A12. En algunos casos, puede no ser factible presenciar el recuento físico de existencias. Esto se puede deber a factores tales como la naturaleza y ubicación de las existencias. Por ejemplo, cuando las existencias se almacenan en un lugar que puede suponer una amenaza para la seguridad del auditor. Sin embargo, los

inconvenientes de carácter general que ello cause al auditor no bastan para justificar la decisión del auditor de que su presencia no es factible. Tal y como se explica en la NIA 200, la dificultad, el tiempo o el coste que implique, en sí mismo, no es un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existan procedimientos alternativos, o para que se conforme con una evidencia de auditoría que no alcance el grado de convincente.

A13. En algunos casos en los que no sea factible la asistencia, procedimientos de auditoría alternativos, como la inspección de documentación de la venta posterior de determinadas partidas de inventario adquiridas o compradas antes del recuento físico de existencias, pueden proporcionar evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias.

A14. En otros casos, sin embargo, puede no ser posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la realidad y el estado de las existencias, mediante la aplicación de procedimientos alternativos de auditoría. En estos casos, la NIA 705 requiere que el auditor exprese en el informe de auditoría una opinión modificada como consecuencia de la limitación al alcance.

Existencias custodiadas y controladas por un tercero

Confirmación (Ref.: Apartado 8(a))

A15. La NIA 505 establece requerimientos y proporciona orientaciones para aplicar procedimientos de confirmación externa.

Otros procedimientos de auditoría (Ref.: Apartado 8(b))

A16. Dependiendo de las circunstancias; por ejemplo, cuando se obtenga información que origine dudas sobre la integridad y objetividad del tercero, el auditor puede considerar adecuado aplicar otros procedimientos de auditoría, en lugar de, o además de, confirmar con el tercero. Ejemplos de dichos procedimientos incluyen los siguientes:

- La asistencia, o la organización de la asistencia de otro auditor, al recuento físico de existencias realizado por el tercero, si es factible.
- La obtención de un informe de otro auditor, o de un informe del auditor de la entidad prestadora del servicio, sobre la adecuación del control interno del tercero, para asegurarse de que el recuento de las existencias se realiza correctamente y que las existencias se custodian de forma adecuada.
- La inspección de la documentación relativa a las existencias que obren en poder de terceros; por ejemplo, recibos de almacenes.
- La solicitud de confirmación de terceros, cuando las existencias se hayan pignorado.

Litigios y reclamaciones

Integridad de los litigios y reclamaciones (Ref.: Apartado 9)

A17. Los litigios y reclamaciones que afectan a la entidad pueden tener un efecto material sobre los estados financieros y, por consiguiente, puede ser necesario revelarlos o contabilizarlos en los estados financieros.

A18. Adicionalmente a los procedimientos identificados en el apartado 9, otros procedimientos aplicables incluyen, por ejemplo, la utilización de información

obtenida a través de los procedimientos de valoración del riesgo realizados como parte de la obtención de conocimiento de la entidad y de su entorno con el fin de facilitar al auditor el conocimiento de los litigios y de las reclamaciones que afectan a la entidad.

A19. La evidencia de auditoría obtenida a efectos de identificar litigios y reclamaciones que puedan dar lugar a un riesgo de incorrección material también puede proporcionar evidencia de auditoría con respecto a otras consideraciones relevantes, como la valoración o la medición relacionadas con litigios y reclamaciones. La NIA 540 establece requerimientos y proporciona orientaciones para la consideración por el auditor de litigios y reclamaciones que requieran estimaciones contables o la correspondiente información a revelar en los estados financieros.

Revisión de las cuentas de gastos jurídicos (Ref.: Apartado 9(c))

A20. Dependiendo de las circunstancias, el auditor puede considerar adecuado examinar los documentos fuente correspondientes, tales como facturas de gastos jurídicos, como parte de su revisión de las cuentas de gastos jurídicos.

Comunicación con los asesores jurídicos externos de la entidad (Ref.: Apartados 10-11)

A21. La comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad facilita al auditor la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a si se conocen los litigios y reclamaciones potencialmente materiales, así

como sobre si las estimaciones de la dirección sobre las implicaciones financieras, incluidos los costes, son razonables.

A22. En algunos casos, el auditor puede intentar ponerse en comunicación directa con los asesores jurídicos externos de la entidad mediante una carta de indagación general. A estos efectos, por medio de una carta de indagación general, se solicita a los asesores jurídicos externos de la entidad que informen al auditor acerca de cualquier litigio o reclamación de los que tengan conocimiento, junto con una valoración del resultado de los litigios y reclamaciones, así como una estimación de las implicaciones financieras, incluidos los costes.

A23. Si se considera poco probable que los asesores jurídicos externos de la entidad respondan adecuadamente a una carta de indagación general, por ejemplo, si la organización profesional a la que pertenecen los asesores jurídicos externos prohíbe responder a dicha carta, el auditor puede intentar establecer una comunicación directa mediante una carta de indagación específica. A estos efectos, en una carta de indagación específica se incluyen:

(a) una lista de litigios y reclamaciones;

(b) cuando esté disponible, la valoración realizada por la dirección del resultado de cada uno de los litigios y reclamaciones identificados, así como la estimación de las implicaciones financieras, incluidos los costes; y

(c) una solicitud a los asesores jurídicos externos de la entidad para que confirmen la razonabilidad de las valoraciones de la dirección y proporcionen al auditor

información adicional en el caso de que los asesores jurídicos externos de la entidad consideren que la lista es incompleta o es incorrecta.

A24. En determinadas circunstancias, el auditor puede también juzgar necesario reunirse con los asesores jurídicos externos de la entidad para discutir el resultado probable de los litigios o reclamaciones. Este puede ser el caso, por ejemplo, si:

- El auditor determina que la cuestión constituye un riesgo significativo.
- La cuestión es compleja.
- Existe desacuerdo entre la dirección y los asesores jurídicos externos de la entidad.

Por lo general, dichas reuniones requieren la autorización de la dirección y se celebran con la asistencia de un representante de ella.

A25. De conformidad con la NIA 700, se requiere que el auditor no feche el informe de auditoría en fecha anterior a aquella en la que haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la que basar su opinión sobre los estados financieros. La evidencia de auditoría sobre el estado de los litigios y reclamaciones en la fecha del informe de auditoría puede obtenerse mediante indagaciones ante la dirección, incluidos los asesores jurídicos internos, que sea responsable de las cuestiones relevantes. En algunos casos puede ser necesario que el auditor obtenga información actualizada de los asesores jurídicos externos de la entidad.

Información por segmentos (Ref.: Apartado 13)

A26. Dependiendo del marco de información financiera aplicable, la entidad puede estar obligada o autorizada a revelar información por segmentos en los estados financieros. La responsabilidad del auditor con respecto a la presentación y revelación de información por segmentos se refiere a los estados financieros tomados en su conjunto. Por consiguiente, no se requiere al auditor que aplique los procedimientos de auditoría que serían necesarios para expresar una opinión sobre la información por segmentos presentada por separado.

Conocimiento de los métodos utilizados por la dirección (Ref.: Apartado 13(a))

A27. Dependiendo de las circunstancias, los siguientes son ejemplos de cuestiones que pueden ser relevantes para la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para determinar la información por segmentos y de si dichos métodos pueden generar información a revelar acorde con el marco de información financiera aplicable:

- Ventas, transferencias y cargos entre segmentos, así como la eliminación de cantidades entre segmentos.
- Comparaciones con presupuestos y otros resultados previstos: por ejemplo, el porcentaje de beneficios de la explotación con respecto a las ventas.
- La distribución de activos y costes entre segmentos.
- La congruencia con periodos anteriores y la adecuación de la información revelada con respecto a las incongruencias.

Obtención de Evidencia Suficiente y Competente.

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

La evidencia comprobatoria es suficiente y competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado, y las pruebas de auditoría realizadas, ya sea por los resultados de una sola o por la concurrencia de varias, son válidas y apropiadas para que el auditor llegue a adquirir la certeza moral de que los hechos que está tratando de probar y los criterios que está juzgando han quedado satisfactoriamente comprobados.

Estos elementos denominados evidencia comprobatoria deben ser objetivos y ciertos para tener la certeza razonable de la corrección de los estados financieros.

La evidencia comprobatoria debe reunir los requisitos de ser suficiente y competente.

1.- Evidencia suficiente es la cantidad de información deseada.

2.- Evidencia competente es la información adecuada de calidad.

La evidencia es suficiente, si el alcance de las pruebas es adecuado. Sólo una evidencia encontrada, podría resultar insuficiente para demostrar un hecho. La evidencia es competente, si guarda relación con el alcance de la auditoría y además es creíble y confiable.

Diferentes Tipos de Evidencia:

1.- Evidencia física

2.- Evidencia documental (Cheques, facturas, contratos, recibos, activos, diagramas, fotografías, etc.)

3.- Evidencia en libro

4.- Evidencia verbal también llamada testimonial, obtenida de las diversas entrevistas que conduce el auditor.

5.- Evidencia en el control interno.

6.- Evidencia en eventos subsecuentes.

7.- Evidencia electrónica: transferencias electrónicas, mensajes electrónicos, documentos digitales, facturas electrónicas, etc.

Dos son las responsabilidades primordiales que el auditor tiene en relación con la

Evidencia: obtenerla y evaluarla. El auditor deberá aplicar diferentes métodos para obtenerla

A partir de 2013 las Normas Internacionales de Auditoría señalan que la Evidencia de auditoría. Información que usa el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión del auditor. La evidencia de auditoría incluye la información contenida en los registros contables que fundamentan los estados financieros y otra información. Para fines de las NIA:

Suficiencia de evidencia de auditoría es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría. La cantidad de la evidencia de auditoría que se necesita es afectada por la valoración del auditor de los riesgos de representación errónea de importancia relativa y también por la calidad de dicha evidencia de auditoría.

Propiedad [lo apropiado] de la evidencia de auditoría es la medida de la calidad de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y confiabilidad para dar soporte a las conclusiones sobre las que se basa la opinión del auditor.

2.6. NORMAS PARA ATESTIGUAR.

Anteriormente, los servicios profesionales que le son solicitados al contador público para emitir opiniones sobre estados financieros basados en auditorías y para proporcionar seguridad sobre aseveraciones o afirmaciones que hace la administración de una entidad diferentes a las contenidas en los estados financieros, eran practicadas de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, sin embargo, resultado de la variedad e incremento de los servicios como los últimos ya no era factible realizarlo con la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

El principal objetivo de las normas de atestiguar es el proporcionar un marco general de referencia y establecer límites razonables alrededor de la función de atestiguar, por tal, éstas normas proporcionan una guía para los contadores públicos que prestan este tipo de servicios, así como sirven de guía para las comisiones emisoras de nuevas formas de atestiguar.

Un trabajo para atestiguar es un 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, entendiéndose como atestiguar, proporcionar evidencia de algo, afirmar o testimoniar que algo es adecuado.

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 sobre los lineamientos personales, de trabajo y de información. Las normas de atestiguar de clasifican en tres, a saber:

I. Normas personales

1. Título profesional, entrenamiento técnico y capacidad profesional: El trabajo de atestiguar, cuya finalidad es la de rendir un informe profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo el título profesionales de contador público o equivalente, legalmente expedido y reconocido, tengan un entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional para la función de atestiguar.

Ésta norma es prácticamente igual que las normas de auditoría generalmente aceptadas, solo que especifica que título profesional sea de contador público o equivalente.

2. Conocimiento del asunto del que se trate el trabajo: El contador público debe tener conocimiento adecuado del asunto que se trate el trabajo.

Ésta norma no se incluye en las normas de auditoría generalmente aceptadas puesto que la variedad de trabajo de atestiguar es menos cotidiana que los trabajos que normalmente realiza en contador público es su función de auditor, por lo que requiere que éste tenga un conocimiento más amplio del trabajo a efectuar.

3. Condiciones para poder llevar a cabo el trabajo de atestiguar: El contador público puede llevar a cabo el trabajo solamente si tiene razón para pensar que, 1) es posible evaluar la aseveración a revisar con criterios razonables establecidos por un cuerpo colegiado reconocido. 2) la aseveración a revisar puede estimarse y medirse de forma consistente y razonable.

Esto es, si el auditor no cumple con dichas condiciones, se encontrará imposibilitado de efectuar el trabajo de atestiguar.

4. Cuidado y diligencia profesionales: El contador público está obligado a ejercitar cuidado y diligencia en la realización de su trabajo y en su informe.
5. Independencia: El contador público está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional de atestiguar.

Estas últimas normas, son de aplicación semejante que las normas de auditoría generalmente aceptadas.

II. Normas de ejecución del trabajo.

1. Planeación y supervisión: El trabajo de atestiguar deber ser planeado adecuadamente y si se utilizan ayudantes estos deben ser supervisados en forma apropiada.

2. Obtención de evidencia suficiente y competente: El contador público debe obtener evidencia suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su informe.

III. Normas de información.

1. Bases de opinión sobre trabajos de atestiguar: El informe debe describir con claridad la aseveración o aseveraciones sobre las que se informa y las características de trabajo de atestiguar. 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. El informe debe contener todas las excepciones significativas. Debe contener una declaración limitando el uso del informe únicamente en las partes que acordaron esos criterios.

2. Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión: En todos los casos que el 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 salvedades que se deriven de ellas o todas las razones por la que no puede expresar un opinión profesional a pesar de haber hecho un examen o revisión de acuerdo con las normas de atestiguar.

Las normas para atestiguar son aplicables únicamente a los servicios para atestiguar que presta un contador público en la práctica de la contaduría pública. Algunos

ejemplos de dichos servicios son diferentes a los siguientes que comúnmente presta el contador público:

- Trabajos de consultoría.
- Trabajos en los que es contratado para respaldar la posición de un cliente.
- Trabajos de impuestos, como preparar declaraciones o proporcionar asesoría fiscal.
- Trabajos en 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 que no expresa conclusión alguna.
- Trabajos para testificar como experto sobre los asuntos de contabilidad, auditoría en impuestos.
- Trabajos para proporcionar su opinión como experto sobre ciertos asuntos de principios como es la aplicación de leyes de impuestos o normas contables, siempre y cuando su opinión no exprese una conclusión.

Los informes de trabajos a atestiguar que sean para distribución general, deberán limitarse a dos niveles de seguridad:

1. Uno basado en una reducción del riesgo de atestiguar a un nivel apropiadamente bajo, un examen.

En un trabajo para lograr el nivel más alto de seguridad, un examen, el contador público debe expresarse en forma de una opinión positiva, la cual debe establecer claramente si en su opinión:

- La aseveración que hace la administración esta presentada o razonablemente presentada en todos los aspectos importantes, con base en los criterios establecidos.
- El asunto a que se refiere la aseveración, en todos sus aspectos importantes, está basado en criterios establecidos.

El informe del contador público debe contener el título que incluya la palabra independiente, una identificación de la aseveración, la declaración de que la aseveración es responsabilidad de la administración, la responsabilidad del contador, la declaración de que el examen se realizó de acuerdo con las normas de atestiguar, la declaración de que el examen proporcione base razonable para sustentar la opinión del contador público, la opinión, firma y fecha.

El formato del informe dependerá si el contador público opina acerca de la aseveración de la administración o sobre el objeto de la aseveración y si la aseveración de la administración se presenta por separado y acompaña el informe del contador público o si la aseveración solamente se menciona dicho informe.

2. El otro basado en la reducción del riesgo de atestiguar a un nivel moderado, una revisión.

Para emitir un informe que contenga una afirmación, 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 los aspectos importantes, de conformidad con los criterios establecidos. Éste informe debe contener los mismos elementos que el examen.

Ahora bien, ya que examinamos a detalle los aspectos de la auditoría que va desde su definición y objetivo hasta la realización de la misma mediante los elementos que la componen, regulado dentro del marco normativo vigente y apta para hacer los archivos correspondientes con la evidencia que se obtiene.

El siguiente paso es revisar los aspectos generales del control interno, ya que la auditoría nos sirve para evaluarlo y así poder decidir el alcance de la revisión que es fundamental.

A continuación veremos a detalle los elementos básicos del control interno que es nuestra fuente medular para llevar a cabo la presente investigación.

CAPÍTULO III

ASPECTOS GENERALES DEL CONTROL INTERNO.

Dentro de este capítulo veremos que el control dentro de una empresa es muy importante, ya que sirve para mantener o cuidar el grado de cumplimiento de las operaciones que realiza la empresa, y así saber y conocer en el momento la situación en la que se encuentra. Muchas veces este control no es vigilado adecuadamente y es cuando empiezan a desviar los pasos o procesos, esto es, que no se siguen de la manera en la que la empresa sugiere, y entonces empiezan los problemas, generalmente por que la información no es correcta, o ya que no cumple con los requisitos que la empresa requiere. Y entonces cuando se requiere hacer un estudio y evaluación del control interno de la empresa, para ver dónde están las fallas, cuál fue su origen y como se pueden corregir.

Algunas veces los resultados del estudio y evaluación del control interno son necesarios no por que se hayan dado descuidos dentro de la empresa, sino porque existen otros factores que hacen que sea necesario cambiar ese control interno, ejemplo de esto puede ser el crecimiento, expansión o diversificación tanto de la empresa como del mercado.

En este capítulo se hablaran de los aspectos generales del control interno tema central de esta investigación como lo es su definición, objetivo, metodología para revisarlo y los ciclos de transacciones el analizar estos temas ayudaran a entender mejor esta investigación.

3.1. HISTORIA DEL CONTROL INERNO.

El ser humano desde tiempos remotos ha tenido la necesidad de controlar sus pertenencias y las del grupo del que forma parte, como consecuencia de ello, está el nacimiento y evolución de los números los cuales empezaron con cuentas simples en los dedos de manos y pies, pasando por la utilización de piedras y palos para su conteo, hasta llegar al desarrollo de verdaderos sistemas de numeración que además de la simple identificación de las cantidades permitió el avance en otro tipo de operaciones.

Ahora bien, en México en nuestro tiempo debido al crecimiento acelerado y evolución de los mercados, así como la búsqueda del incremento en los niveles de competitividad internacionales, ha generado que el gobierno corporativo y las mejores prácticas se consideran al realizar la planeación estratégica en las empresas de nuestro país. Una mejor práctica dentro de las empresas clave en el óptimo de la gestión está centrada en el control interno.

Unas de las razones principales por las que las empresas mexicanas no adoptan un sistema de control interno es porque se piensa que es muy complicado implementarlos o bien, se tiene la creencia de que se tienen que incluir todos los elementos al mismo tiempo y en un mismo paso. Además la falta de institucionalización en la creación y crecimiento de las empresas, provocan que estas carezcan tanto de una planeación estratégica bien estructuradas que permita determinar los caminos a seguir para conseguir metas y mitigar los riesgos, así como un sistema de control interno eficiente que les permita mantener y crear valor

facilitando el cumplimiento de los objetivos institucionales, así como de cada una de las áreas funcionales de la organización.

Aunque no es lo recomendable, un verdadero sistema de control interno en muchas ocasiones empieza a implementar en aquellas organizaciones que de una forma u otra comienzan a tener un crecimiento significativo y van requiriendo de mejores prácticas de control que les permita como se están empleando los recursos de la empresa, si la información financiera es veraz y relevante y si la operación se está realizando de conformidad con las leyes aplicables a la organización. Es entonces que el control interno es visto como una herramienta fundamental para ir cimentando lo que será un gobierno corporativo eficaz.

La comprensión del sistema del control y responsabilidad de los servicios públicos establecido hoy en día como una medida necesaria y apremiante, la prevención misma de los cauces en los que habrá de contenerse este quehacer para que dé frutos óptimos, revelan la utilidad de nuestro propósito, sobre todo si se toma en cuenta que el derecho es una creación continua, y que no puede comprenderse lo que se va a agregar a la serie si no se conocen los eslabones anteriores.

Un estudio superficial del control en la organización financiera del país en el siglo pasado y en los tres primeros lustros del presente revela que el primer sistema implantado, en noviembre de 1824, se caracterizó por haberse centralizado la dirección y administración de la Hacienda Pública en el Secretario del ramo mediante el establecimiento del Departamento de Cuenta y Razón, al que se encomendó la contabilidad, formación de los presupuestos y de la cuenta anual; de la Tesorería

General, como oficina receptora y distribuidora de los fondos públicos y responsable de observar los pagos ilegales que le mandara realizar el Ejecutivo; y de la Contaduría Mayor, dependiente de la Cámara de Diputados, con la obligación de examinar y glosar la cuenta pública de cada año.

Posteriormente, en el año de 1830 se inició la desconcentración en la organización hacendaria, al atribuirse a la Tesorería, además de las funciones recaudadora y distribuidora, la relativa a la formación de la segunda parte de la cuenta general, o sea la de distribución, lo que trajo como consecuencia que las comisarías -oficinas regionales de recepción y distribución de las rentas federales dejaran de presentar sus respectivas cuentas al Ministerio de Hacienda, y lo hicieran ante la citada Tesorería. Esta desconcentración se reforzó con la supresión del Departamento de Cuenta y Razón y con la creación, en 1831, de una Dirección General de Rentas, a la que se confirió la inspección de todos los ramos de la Hacienda Federal, la formación de la primera parte de la cuenta pública, esto es, la de valores, y la facultad de observar las órdenes de pago del Ejecutivo.

Por otra parte, en el primer lustro de los años cincuenta, las oficinas recaudadoras estuvieron sujetas a diversas direcciones generales, y las distribuidoras a la Tesorería General. Al suprimirse dichas direcciones en octubre de 1855, sus facultades fueron reasumidas por el Ministerio de Hacienda, el cual robusteció su intervención general sobre todos los ramos que integraban las rentas nacionales.

Esta situación prevaleció hasta 1861, en que las funciones de recaudación y distribución se confirieron a dos oficinas generales, subordinadas inmediatamente al

Ministerio de Hacienda: la Dirección del Tesorero Federal y la Tesorería General. Tal organización, empero, sufrió modificaciones en agosto de 1867, al prevenirse que todas las oficinas generales de Hacienda dependerían en lo económico, administrativo y directivo del ministerio referido, quedando sujetas a la Tesorería en lo concerniente solamente a las atribuciones recaudadora y distribidora. En 1881 se organizó nuevamente la administración hacendaria, al establecerse las bases para la presentación de los proyectos de presupuesto de egresos e incrementarse las facultades de la Tesorería General, concentrándose en éstas, además de las facultades de recaudación y distribución, las de fiscalización, dirección de la contabilidad, formación de la cuenta general del erario, glosa preventiva y finamiento de responsabilidades.

Finalmente, el 23 de mayo de 1910, por virtud de una nueva reorganización de la Tesorería, se limitaron sus funciones a recaudar, custodiar y distribuir los fondos públicos, así como a administrar los bienes federales, y se creó la Dirección de Contabilidad y Glosa, a la que se asignaron las atribuciones contable y de glosa, sin duda por recordarse el principio de que deben ser distintas las oficinas que manejan fondos de las que llevan la contabilidad, separándose de esta manera las funciones que corresponden al cajero en toda administración recaudar, custodiar y distribuir fondos y valores- de aquellas que son propias del contador: registro de operaciones y examen de la justificación y comprobación de las cuentas rendidas.

3.2. DEFINICIÓN DEL CONTROL INTERNO.

El auditor debe de 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. Así mismo que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

El control interno se puede definir como el método o técnicas que se tienen en una empresa para llevar un orden y registro de las operaciones que sea realizan dentro de ella, cómo se tienen que llevar acabo y al final de cuentas si se cumplen, como lo dice Juan Ramón Santillana González en su libro Establecimiento de sistemas de control interno, la función de contraloría: “Conjunto ordenado, concatenado e interactuante de los objetivos que persigue el control interno para el logro de la misión y objetivos de la entidad” y “El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada son adoptados por una entidad para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera y la complementaria administrativa y operacional, promover eficiencia operativa y estimular la adhesión a las políticas prescritas por la administración.” (SANTILLANA, 1999: 3)

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

Entonces de acuerdo a las definiciones antes mencionadas llegamos a la conclusión de que un control interno no es más que un mecanismo para llevar a cabo el correcto registro de las operaciones de la entidad y los requisitos que se deben llevar para poder aplicarlas, establecidas en las políticas de la empresa desde un principio, para así mismo darle a la auditoría la naturaleza, alcance y oportunidad de la revisión que se llevará a cabo.

3.3. OBJETIVO E IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO.

El objetivo y la importancia del control interno radica en verificar que tan confiable es la información que arroja al aplicar ciertos exámenes, si es que esta información se hizo o no de acuerdo a las normas y principios establecidos.

El auditor debe de 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. Así mismo que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

El control interno no es más que un plan de organización de todos los métodos coordinados con la finalidad de:

- Proteger los activos.
- Verificar la exactitud y confiabilidad de la información financiera.
- Promover la eficiencia de las operaciones.
- Provocar adherencia a las políticas de la empresa.

3.4. METODOLOGÍA PARA REALIZAR EL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.

El boletín 6040 de Normas y Procedimientos de Auditoría indica cual es la metodología para realizar el estudio y evaluación del Control Interno que es a través de Cuestionarios, Memorándums descriptivos y diagramas de flujo.

Los elementos del Control Interno son:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Sistemas de información y comunicación
- Procedimientos de control
- Vigilancia

A continuación haremos una explicación detallada de cada uno de los elementos que integran el estudio y evaluación del control interno:

1. Ambiente de control.

Para poder obtener información confiable, es necesario que las personas que están a cargo de la empresa tengan conocimientos generales, de una forma de pensar abierta y que sepan cuál es su papel dentro de la empresa, ya que si ellos se sienten seguros, sus subordinados trabajarán con más confianza y así se logrará lo que la empresa quiere, de lo contrario éstos perderán el interés y se perderá el interés en el control interno.

Uno de los factores que se tienen que considerar es si se está expuesto a participar en actos ilegales, o tomar en cuenta riesgos anormales en la toma de decisiones, o factores que puedan afectar la integridad de la empresa. “Las características personales, filosofía y forma de pensar de las personas que integran la administración de una entidad tienen gran influencia en la razonabilidad de los estados financieros, la confiabilidad de los sistemas contables y la efectividad de los controles internos. Si las acciones de la administración no promueven un ambiente de control favorable, es más probable que los subordinados comenten errores y que en general exista falta de interés hacia los controles internos.” (CONPA, 2003:5)

“Entra algunas de las cuestiones que se deben considerar, está la posible participación de la administración en actos ilegales; actitud de la administración para aceptar riesgos anormales de alto nivel en la toma de decisiones; distorsión en los estados financieros; cambios continuos de bancos, abogados o auditores; si estamos enterados de dificultades personales significativas u otras influencias en las vidas del personal de la administración, que pudieran afectar adversamente su integridad, actitudes o desempeño.” (CONPA, 2003:6)

También se debe registrar la actitud de la administración de la empresa en cuanto a las observaciones que le hace auditoría, y más que nada su comportamiento en cuanto al manejo de la empresa, esto es, que solo realice las operaciones que sean necesarias para que este funcione y no operaciones que pueda perjudicarla. “Se deberá investigar si la entidad interpreta agresivamente los principios de contabilidad, se rehúsa a aceptar y a registrar los ajustes de auditoría o si la administración busca distorsionar las utilidades o mostrar un crecimiento consistente en ellas, en una

ausencia de un incremento real. El auditor también deberá considerar un número significativo de transacciones con partes relacionadas fuera del curso normal de los negocios; si observan operaciones sin una justificación económica sustancial (en el periodo pasado o en el actual); o bien, si la entidad está planeando o negociando financiamientos nuevos o de importancia tal que sus términos pudieran influir en los estados financieros.” (CONPA, 2003:6)

Representa la combinación de factores que afectan políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. Estos factores son los siguientes:

a) Actitud de la Administración hacia los controles internos establecidos:

Depende fundamentalmente de la actitud y las medidas de acción que tome la administración. Si el compromiso para ejercer un buen control interno es deficiente, seguramente el ambiente de control será deficiente. La efectividad del control interno depende en gran medida de la integridad y de los valores éticos del personal que diseña, administra y vigila el control interno de la entidad.

b) Estructura de organización de la entidad:

Si el tamaño de la estructura de la organización no es apropiado para las actividades de la entidad, o el conocimiento y la experiencia de los gerentes y el personal clave no es la adecuada, puede existir un mayor riesgo en el debilitamiento de los controles.

c) Funcionamiento del consejo de administración y sus comités:

Pueden ser importantes para fortalecer los controles, siempre y cuando éstos sean participativos y sean independientes de la Dirección.

d) Métodos para asignar autoridad y responsabilidad:

Es importante que la asignación de autoridad y responsabilidad esté acorde con los motivos y metas organizacionales, y que éstos se hagan a un nivel adecuado, sobre todo las autorizaciones para cambios en políticas o prácticas.

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

El grado de supervisión continua sobre la operación que lleva a cabo la Administración, da una evidencia importante de si el sistema de control interno está funcionando adecuadamente y de si las medidas correctivas se realizan en forma oportuna.

f) Políticas y prácticas de personal:

La existencia de políticas y procedimientos para contratar, entrenar, promover y compensar a los empleados, así como la existencia de códigos de conducta u otros lineamientos de comportamiento, fortalecen al ambiente de control.

g) Influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de la entidad:

La existencia de canales de comunicación con clientes, proveedores y otros entes externos que permitan informar o recibir información sobre las normas éticas de la

entidad o sobre cualquier cambio en las necesidades de la misma, así como el seguimiento a dichas comunicaciones, fortalecen los controles de una entidad.

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

2. Evaluación de riesgos.

La evaluación de riesgos está enfocada a hacer que la empresa se prepare para posibles actos que pueden ocurrir y no afecten la información de la empresa, y que el auditor debe de conocer la forma en que están preparados, o la manera en que se va afrontar dicha situación en caso de que suceda, y como esto repercutirá, y su grado para la empresa. “Eventos o circunstancias externas o internas como pueden ser: cambios en principios de contabilidad, lanzamiento de nuevos productos, cambios en el personal, etc., traen consigo nuevos riesgos, por lo que la administración de la entidad debe estar preparada para afrontarlos.” (CONPA 2003:12)

“El auditor debe evaluar cuáles son los procedimientos que ayudan a la entidad para identificar, analizar, y administrar los riesgos, y cómo mide su impacto en la información financiera. El tomar decisiones de negocios como puede ser el ampliar la líneas de crédito para obtener más clientes, puede traer consigo un problema potencial de cuentas incobrables, que debe ser neutralizado a través de procedimientos de control más rigurosos, por ejemplo, mediante análisis de crédito más estricto.” (CONPA 2003:14)

Es la identificación, análisis y administración de riesgos relevantes en la preparación de estados financieros para evitar que estos estén razonablemente presentados de acuerdo a los principios de contabilidad.

Los riesgos relevantes para la emisión de reportes financieros confiables, también se refieren a eventos o transacciones específicas, como son: Cambios en reglas o en la forma de realizar las operaciones pueden resultar en diferentes presiones competitivas. El nuevo personal puede tener un enfoque diferente con relación al control interno. Cambios significativos y rápidos en los sistemas de información cambian el riesgo relativo al control interno. Un crecimiento acelerado en las operaciones puede forzar los controles y crear riesgos. La incorporación de nuevas tecnologías dentro de los procesos productivos o los sistemas de información cambian los riesgos del control interno. El incorporarse en negocios o transacciones en donde la entidad tiene poca experiencia, puede crear nuevos riesgos en el control interno.

Las reestructuraciones pueden estar acompañadas de reducción de personal y cambios en la supervisión y segregación de funciones. La adopción de un nuevo procedimiento contable o un cambio en los ya existentes, puede afectar los riesgos relacionados con la preparación de los estados financieros.

Una persona con mucha antigüedad puede ignorar los controles por exceso de confianza, inercias o vicios adquiridos. La expansión o adquisición de operaciones en el extranjero, crean nuevos riesgos que puedan impactar el control interno.

3. Los sistemas de información y comunicación.

La calidad de los sistemas generadores de información afecta la habilidad de la gerencia para tomar decisiones apropiadas para controlar las actividades de la entidad y preparar reportes financieros confiables y oportunos.

Para que un sistema contable sea confiable se necesita:

1. Identificar y registrar únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración.
2. Describir oportunamente todas las transacciones con el detalle necesario que permita su adecuada clasificación.
3. Cuantificar el valor de las operaciones en unidades monetarias.
4. Registrar las transacciones en el periodo correspondiente.
5. Presentar y revelar adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

Los sistemas de comunicación incluyen la forma en que se dan a conocer las funciones y responsabilidades relativas al control interno.

4. Procedimientos de control.

En los procedimientos de control se debe entender que la empresa plantea objetivo y que quiere lograrlos, pero necesita ordenar como los va a lograr y siguiendo que procedimientos, así como de vigilar estos procedimientos para asegurarse de que se están siguiendo para lograr su fin, aunque a veces se distorsionan estos

procedimientos, y aunque llegan a lograr el objetivo, no siguieron los procedimientos planteados. “Son aquellos que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable para lograr objetivos de la entidad; sin embargo, el hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa que están operando efectivamente, por lo que el auditor deberá conformar este hecho.” (CONPA 2003:15)

Los procedimientos de control persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de la organización y del procesamiento de las transacciones. También pueden estar integrados por componentes específicos del ambiente de control, de la evaluación de riesgos y de los sistemas de información y comunicación. Atendiendo a su naturaleza estos pueden ser de carácter preventivo o detectivo.

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

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

- a) Debida autorización de transacciones así como de actividades.
- b) Adecuada segregación de funciones y, a la par de responsabilidades.
- c) Diseño y uso de documentos y registros apropiados que aseguren el correcto registro de las operaciones.

d) Establecimiento de dispositivos de seguridad que protejan los activos.

e) Verificaciones independientes de la actualización de otros y adecuada valuación de las operaciones registradas.

5. La vigilancia.

La vigilancia se refiere a la manera que tiene la empresa para asegurarse de que sus sistemas implantados son efectivos, y que se cumplen como se han establecido. La vigilancia se debe aplicar en tres fases, que son: a) al momento que se efectúa sus operaciones, b) con supervisiones independientes, y c) combinación de ambas. También es importante recalcar que se debe asignar al personal que se encargará de la vigilancia. “Dentro de los aspectos a evaluar la estructura del control interno de una entidad, se encuentra la forma en que ésta se cerciora que los procedimientos de control establecidos se cumplen.

La evidencia de la forma en que una entidad supervisa el funcionamiento del sistema de control interno se lleva a cabo en tres formas; a) al momento en que efectúa sus operaciones, b) con supervisiones independientes, y c) combinación de ambas.

Normalmente la evaluación de la vigilancia de las operaciones es documentada junto con la evaluación de los controles internos claves de la entidad. Es importante que al documentar la vigilancia del cumplimiento con los controles, se determinen quiénes y en qué momento la realizan. Lo anterior permitirá al auditor determinar la oportunidad de aplicación de los procedimientos de auditoría requeridos para verificar la razonabilidad de la cifras. Por ejemplo, si los sistemas de la entidad emiten un listado de saldos contrarios de proveedores, y éstos son revisados por auditoría interna

dentro de los dos meses siguientes, es probable que el auditor tenga que aplicar pruebas de auditoría para cerciorarse que los saldos contrarios importantes determinados al cierre del ejercicio, han sido analizados y en su caso, se han registrado las correcciones relativas dentro del ejercicio.” (CONPA 2003:20)

La vigilancia es un proceso que asegura la eficiencia del control interno a través del tiempo, e incluye la evaluación del diseño y operación de procedimientos de control en forma oportuna, así como el aplicar medidas correctivas cuando sea necesario. Este proceso se lleva a cabo a través de actividades en marcha, evaluaciones separadas o por la combinación de ambas. La existencia de un departamento de auditoría interna o de alguna persona que realice funciones similares, contribuye en forma significativa en el proceso de vigilancia. El auditor debe obtener un entendimiento de los tipos de actividades que la entidad lleva a cabo para vigilar el adecuado funcionamiento del control interno sobre la información financiera, incluyendo como esas actividades son utilizadas para iniciar acciones correctivas y, en el caso de que se requiera evaluar la función del departamento de auditoría interna.

3.5. INFORME SOBRE EL EXAMEN DEL CONTROL INTERNO RELACIONADO CON LA PREPARACION DE LA INFORMACION FINANCIERA DE LAS NORMAS DE ATESTIGUAR.

Boletín 7030

Informe sobre el examen del control interno relacionado con la preparación de la información financiera.

Objetivo.

1. Establecer normar y proporcionar guías al Contador Público que es contratado para examinar y opinar sobre la efectividad del diseño y/u operación del sistema de control interno (o sobre las declaraciones de la administración mencionadas en el párrafo 7) relacionados con información financiera a una fecha específica (o periodo).

2. 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 forman parte de los estados financieros anuales o intermedios.

3. 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.

4. El Contador Público puede ser contratado para realizar un examen sobre la efectividad del control interno (o sobre las declaraciones de la administración mencionadas en el párrafo 7) 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 visión 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 aún 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 la efectividad operativa del control interno de la compañía basado en el criterio de alguna entidad regulatoria.

Limitaciones al alcance.

5. Es boletín no es aplicable a los siguientes aspectos:

- a) Examen de los controles internos aplicables a las operaciones y al cumplimiento de las leyes y reglamentos.
- b) Trabajos sobre los procedimientos convenidos.
- c) Estudio y evaluación del control interno de una entidad, descritos en el boletín 3050, Normas y Procedimientos de Auditoría.
- d) Trabajos de consultoría.
- e) Trabajos de implantación del sistema de control interno, así como recopilación de información.

Condiciones para el trabajo.

6. El Contador Público podrá examinar la efectividad del diseño y/u operación del control interno de una entidad (o las declaraciones de la administración) relacionando con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo), si se cumplen las siguientes condiciones:

Condiciones para llevar a cabo un examen de control interno junto con una auditoría de estados financieros:

- a) La administración acepta que es responsable de la efectividad del diseño y/u operación del control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo), situación que debe incluirse desde la carta compromiso.
- b) La administración evalúa la efectividad del diseño y/u operación del control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo) basado en el marco de control interno adoptado o por el cual está regulada la entidad.
- c) Existen o podrían desarrollarse elementos suficientes de evidencia que permitan llevar a cabo la revisión de las declaraciones de la administración de la entidad.
- d) Que la administración proporcione al Contador Público sus estados financieros a la misma fecha y/o periodo sobre la cual se está llevando a cabo el examen sobre la efectividad del diseño y/u operación del control interno. Generalmente, el Contador Público que lleva a cabo el examen del control interno es el mismo que llevó a cabo la auditoría de los estados financieros. De no ser así, deberá establecer contacto con el auditor de los estados financieros y observará lo dispuesto en el párrafo 15.

7. Condiciones para llevar a cabo un examen de control interno, sin llevar a cabo una auditoría de estados financieros:

- a) Cuando el Contador Público sea contratado únicamente para examinar la efectividad del diseño del control interno, no se requiere que los estados financieros se encuentren auditados; sin embargo, cuando éste es contratado

para examinar la efectividad y el diseño y operación del control interno se requiere que los estados financieros se encuentren auditados.

- b) Será necesario que el Contador Público delimite su responsabilidad al diseño del control interno, dado que no llevó a cabo una auditoría de estados financieros.

8. Como parte de su trabajo en Contador Público debe obtener de la administración declaraciones por escrito acerca de la efectividad del diseño y/u operación del control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo). La administración puede presentar la aseveración escrita en cualquiera de las dos formas siguientes:

- a) Un informe por la dirección general y la Dirección de finanzas respecto a la situación que guarda la efectividad del control interno relacionado con la preparación de los estados financieros. Deberán en su caso, indicarse las debilidades materiales observadas por la administración de la compañía y los planes de corrección que se tengan al respecto.

- b) Una carta de declaraciones para el Contador Público, en el cual se detalle lo indicado en el informe mencionado en el inciso inmediato anterior.

9. Las declaraciones de la administración acerca de la efectividad del diseño y/u operación del control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo) podrán presentarse en diversas formas, como por ejemplo: “la administración de “Compañía X” mantuvo un control interno efectivo relacionado con la preparación de la información financiera al

[fecha o periodo], con excepción de las siguientes debilidades materiales, cuyos planes de corrección se detallan a continuación”.

10. El Contador Público no deberá aceptar declaraciones subjetivas, por loas que las personas con la capacidad necesaria, y utilizando los mismos o similares criterios, normalmente no podrían llegar a las mismas conclusiones, por ejemplo, un control interno “muy efectivo”.

11. La negación por parte de la administración de proporcionar al Contador Público declaraciones por escrito, como parte del examen, deben provocar que el Contador Público considere tal negociación como una limitación en el alcance de su trabajo y, que en consecuencia, pueda emitir una abstención de opinión o una salvedad sobre la efectividad del control interno.

12. La administración tiene la responsabilidad de establecer y mantener un control interno efectivo relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo). Adicionalmente, al inicio del trabajo del Contador Público requerirá a la administración las declaraciones escritas sobre la responsabilidad de la misma del establecimiento y mantenimiento de un control interno efectivo relacionado con la preparación de los estados financieros, las cuales deberán ser obtenidas antes de la conclusión de su trabajo.

13. La administración podrá contratar a otro Contador Público para que le ayude a recabar la información necesaria que le permita a esta evaluar la efectividad el control interno de la entidad, en cuyo caso el Contador Público estará en las

condiciones de emitir un informe sobre el examen de las declaraciones de la administración.

14. En aquellos casos en que el Contador Público es contratado exclusivamente para examinar la efectividad del diseño del control interno relacionado con la preparación de la información financiera (incluyendo controles que no se encuentren en operación), no se requerirá que la administración emita declaraciones sobre la efectividad de la operación de los mismos, limitándose únicamente a emitir aseveraciones sobre la efectividad del diseño del control interno.

Comunicación con el auditor que llevo a cabo el examen de los estados financieros.

15. Aun cuando, generalmente el Contador Público que audita los estados financieros es el mismo que lleva a cabo el examen sobre la efectividad del control interno (o las declaraciones de las administración) de una compañía, a una fecha específica (o un periodo), existen casos en donde esto no es así. Cuando el examen del control interno es realizado por un Contador Público diferente al que llevo a cabo la auditoría de estados financieros, deberá existir una constante comunicación entre ambos, teniendo que coordinar ambos las fechas en que llevarán a cabo las revisiones; esto con el objeto de evaluar cómo afectan al control interno de la entidad los asuntos reportados por el Contador Público que llevo a cabo la auditoría de estados financieros.

16. Con el objeto de conocer si el control interno está funcionando como fue establecido, el Contador Público que lleve a cabo el examen del control interno debe obtener la siguiente información del auditor de los estados financieros:

- a) El estatus de la auditoría financiera, es decir, si ya concluyó o se encuentra en proceso, la fecha de la opinión y las fechas de entrega de los hallazgos encontrados en la auditoría. La fecha del informe sobre el examen del control interno debe ser la misma o posterior a la fecha de la opinión sobre la auditoría de los estados financieros.
- b) Confirmación de independencia de él, sus socios y los miembros de la firma profesional a que pertenece.
- c) Cualquier hallazgo material encontrado o deficiencia significativa, así como aquellas situaciones que afectan a la auditoría de los estados financieros y el control interno de la entidad.

Servicios que no corresponden a trabajos de atestiguamiento.

17. La administración puede contratar el Contador Público para proporcionar ciertos servicios sobre la efectividad del diseño y/u operación del control interno de la entidad que no corresponden al examen del control interno (o de las declaraciones de la misma). Por ejemplo, la administración puede solicitar al Contador Público que proporcione exclusivamente recomendaciones sobre las mejoras al control interno de la entidad, en cuyo caso se consideraría como un trabajo de consultoría.

Componentes del control interno de una entidad.

18. El marco conceptual y los componentes del control interno adoptados por la administración deben cumplir con los siguientes criterios:

- a) Objetividad. El criterio debe ser libre de perjuicios.

b) Mensurabilidad. El criterio debe permitir razonar mediciones consistentes, datos cualitativos o cuantitativos en el estudio.

c) Suficiencia. El criterio debe soportarse con documentación y datos para apoyar los factores relevantes y evitar que puedan realizar modificaciones o afectar las conclusiones.

d) Relevancia. El criterio deber ser la importancia significativa respecto a lo que se está reportando.

19. Los criterios establecidos o desarrollados por grupos de expertos, que están de acuerdo con los estándares descritos en el párrafo 18, normalmente son considerados como aceptables.

20. Los criterios pueden establecerse por la administración de entidad, pero el Contador Público deberá evaluar el criterio seleccionado por ésta, de acuerdo con los estándares descritos en el párrafo 18.

21. Los componentes que constituyen el control interno de una entidad son una función de la definición y de la descripción del control interno utilizado por la administración para el propósito de evaluar la efectividad del mismo. La administración puede escoger la definición y la descripción del control interno con base en algún marco de referencia ya establecido; por ejemplo, el emitido por el Comité de Organizaciones Patrocinadoras, denominado Marco integrado COSO de la Comisión Treadway. El marco COSO describe el control interno de una entidad en cinco componentes como sigue: El ambiente de control, la evaluación de riesgos, los sistemas de información y comunicación los procedimientos de control y vigilancia

(Boletín 3050 de las normas y procedimientos de auditoría). Si la administración selecciona otra definición y descripción de control interno es posible que estos componentes sean los mismos; sin embargo, deben incluir otros elementos que abarquen en general todos los componentes mencionados en el párrafo 18.

Deficiencias del control.

22. Una deficiencia del control existe cuando el diseño o la operación de un control no permite a la administración o a los empleados en el ejercicio normal de las funciones, prevenir o detectar fallas a lo largo del tiempo del proceso. Existen principalmente, dos tipos de deficiencias:

Deficiencia en diseño. Se da cuando a pesar de que el control interno se lleve a cabo de manera correcta, la definición y alcance del mismo es inadecuado; por lo tanto, no se logran objetivos de control.

Deficiencia de operación. Se da cuando un control está bien diseñado y no es operado adecuadamente. Esta deficiencia se da también cuando la persona encargada del control no está capacitada adecuadamente, para operar de forma satisfactoria el mismo.

Controles compensatorios.

23. Un control compensatorio está diseñado para limitar la ocurrencia de errores originados por deficiencias de control, previniendo que esta deficiencia por su importancia pueda convertirse en una deficiencia significativa. Una deficiencia significativa en el control interno relacionado con la preparación de la información

financiera, corresponde de tanto a la consideración del Contador Público de elementos cuantitativos como cualitativos; así mismo debe considerar dichas deficiencias en lo individual o en forma combinada distorsionan o pueden distorsionar un rubro o área de los estados financieros y/o la revelación de los mismos. Los controles compensatorios se deben considerar individualmente sin correlación alguna con los controles, es decir la existencia de un control compensatorio no afecta a la existencia de deficiencias en los controles. Cuando existen deficiencias de control mitigadas por controles compensatorios, estos deben ser validados conforme a la misma mecánica de validación de controles y concluir si persiste el impacto de la deficiencia de control original.

Limitaciones del control interno de una entidad

24. El control interno. Sin importar que tan bien esté diseñado y operando, puede proporcionar sólo una seguridad razonable a la administración, en cuanto al logro de los objetivos de control interno de una entidad (Boletín 3050 de las normas y procedimientos de auditoría). La probabilidad del logro es afectada por las limitaciones inherentes al control interno. Estas incluyen los efectos de que la conducta humana en la toma de decisiones puede fallar, y que las fallas en el control interno pueden ocurrir, debido a dichos errores humanos. Además, los controles se pueden pasar por alto, mediante la colusión de dos o más personas o por la anulación del control interno, por decisiones de la administración.

25. Las costumbres, la cultura y el sistema del control interno puede inhibir la ejecución de un fraude por parte de la administración, peor no son un impedimento

absoluto. Un ambiente efectivo de control interno, también puede ayudar a mitigar la probabilidad de fraude. Por ejemplo, un consejo de administración efectivo, y una función adecuada de control interno puede limitar una conducta impropia de la gerencia. Por otro lado, un ambiente inefectivo del control puede negar la efectividad de los demás componentes del control interno; por ejemplo, cuando la presencia de incentivos de la gerencia crea un ambiente que podría resultar un error material en los estados financieros, la efectividad del control interno podría ser reducida. La efectividad del control interno de una entidad podría resultar afectada negativamente por los factores tales como un cambio de propietario o de control, cambios en la gerencia u otro personal, o situaciones en el mercado o industria de la entidad.

Examen.

26. El objetivo del Contador Público sobre el diseño y/u operación (o declaraciones de la administración) del control interno de la entidad, relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo), es la de expresar una opinión sobre el mantenimiento del control interno efectivo, y enfocado a prevenir o detectar errores o irregularidades en el curso normal de las operaciones de la entidad relacionados con la preparación de estados financieros, con base en los criterios de control, en todos los aspectos materiales.

27. El Contador Público no puede llevar trabajo alguno conforme a normas para atestiguar relativas a la evaluación de la efectividad del control interno de una entidad relacionado con la preparación de estados financieros a una fecha específica (o por un periodo), que no corresponda a un examen, por lo que no puede realizar

conforme a dichas normas revisiones cuyo alcance no sea menor a un examen a aplicar procedimientos convenidos. En todos los casos el Contador Público deberá diseñar y aplicar los procedimientos que considere necesarios en las circunstancias para llevar a cabo un examen, a efecto de dar cabal cumplimiento a las disposiciones establecidas en este boletín. El alcance del trabajo del Contador Público debe ser suficiente para que pueda opinar acerca de la efectividad del control interno relacionado con la preparación de los estados financieros.

28. La opinión del Contador Público se relaciona con la efectividad del control interno de la entidad en su conjunto, y no con la efectividad de cada componente individual. Por lo tanto el Contador Público deberá considerar la interrelación de los componentes de control interno de la entidad al lograr los objetivos de criterios de control (el ambiente de control, la evaluación de riesgos, los sistemas de información y comunicación, los procedimientos de control y la vigilancia). Para expresar una opinión, el Contador Público acumula suficiente evidencia acerca de la efectividad de diseño y operación del control interno de un entidad relacionado con la preparación de estados financieros a una fecha específica (o por un periodo), restringiendo el riesgo de atestiguación a un nivel adecuadamente bajo. Al evaluar la efectividad de operación, el Contador Público considera cómo fue aplicando el control interno, la coherencia con que fue aplicado y por quien fue aplicado.

Entendimiento del proceso del control interno.

29. El Contador Público debe tener un total entendimiento del proceso de la administración para llevar a cabo el examen sobre la efectividad del control interno

de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo). Una vez que el Contador Público tiene esta información deberá hacer lo siguiente:

- a) Determinar que controles deben probarse.
- b) Evaluar la probabilidad de que todos los controles fallen.
- c) Determinar el número de unidades de negocio que se deban examinar.
- d) Evaluar la efectividad del diseño de los controles
- e) Evaluar la efectividad operativa de los controles basándose en procedimientos suficientes para poder realizar esa determinación, es su caso, probar controles complementarios, redundantes o compensatorios.
- f) Determinar las deficiencias de los controles internos, identificando las deficiencias de control, las deficiencias significativas y las debilidades materiales.
- g) comunicar lo encontrado.
- h) Con base a criterios de control establecidos por la administración, formarse una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad basándose en las aseveraciones realizadas por la administración.
- i) Evaluar si se ha obtenido la evidencia suficiente para poder opinar sobre la efectividad del control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros.

Planeación del trabajo.

Consideraciones generales.

30. Planear un trabajo para examinar las declaraciones de la administración sobre la efectividad del control interno de una entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo), requiere del desarrollo de un estrategia global para el alcance y la realización del trabajo. Al desarrollar una estrategia global para planear el trabajo, el Contador Público debe considerar los siguientes factores:

- Los aspectos que afectan a la industria en la cual opera la entidad, tales como las prácticas para presentar la información financiera, las condiciones económicas, las leyes y reglamentos, así como los cambios tecnológicos.
- El conocimiento del control interno de la entidad relacionado con la preparación de estados financieros obtenido durante otros trabajos profesionales.
- Los asuntos relacionados con el negocio de la entidad, incluyendo la organización, las características de operación, la estructura de capital y los métodos de distribución.
- El grado de cambios reciente, en las operaciones o en el control interno de la entidad.
- El método de la administración para evaluar la efectividad del control interno de la entidad con base a los criterios de control.
- Decisiones preliminares acerca de la materialidad que puede impactar los estados financieros, el riesgo inherente, y otros factores relacionados a la determinación de las debilidades materiales.

- El tipo y el grado de la evidencia de la efectividad del control interno de la entidad.
- La naturaleza de los controles específicos diseñados para lograr los objetivos de los criterios de control, y su importancia en relación con el control interno en su conjunto.
- Las decisiones preliminares acerca de la efectividad de control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica.

Consideraciones de fraude

31. El Contador Público debe evaluar todos los controles que fueron diseñados para la minimización de riesgos relacionados con las aseveraciones de los estados financieros. Los controles diseñados para la prevención de fraudes normalmente están muy relacionados con los controles que previenen riesgos financieros.

32. Los controles de fraude que son limitativos incluyen lo siguiente:

- Mecanismos que se encargan de detectar la falsa propiedad de activos reales y financieros que pudiera resultar en aseveraciones falsas sobre dichos activos.
- El proceso de control de riesgos.
- El código de ética de la entidad y provisiones de conducta.
- Adecuación de la actividad interna de control y la verificación del correcto funcionamiento de los controles internos.

Evaluación del control interno.

33. Cuando el Contador Público evalúa el control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (por un periodo), en primera instancia se debe evaluar el diseño y, posteriormente, la operación de dichos controles.

34. El procedimiento para evaluar los controles debe estar relacionado directamente, con los siguientes cinco elementos o con aquellos equivalentes a los aquí mencionados:

a) Ambiente de control. Es la base de todos los controles, ya que provee disciplina y estructura a toda la entidad. Los factores del entorno incluyen integridad, valores éticos y las competencias del personal dentro de la entidad.

b) Evaluación de riesgos. Todas las entidades se enfrentan a riesgos tanto externos como internos de la propia entidad. Un prerrequisito de la evaluación de riesgos es el establecimiento de objetivos relacionados con diferentes niveles de congruencia administrativa. La evaluación de riesgos consiste en la identificación de factores que afectan al cumplimiento de los objetivos planteados. Debido a que los factores que afectan al riesgo cambian a lo largo del tiempo, es necesario identificar cómo cambian a lo largo del tiempo, es necesario identificar cómo cambian a lo largo del tiempo los riesgos asociados a esos factores.

c) Actividades de control. Aquí se toman en cuenta las políticas y procedimientos que aseguran que el cumplimiento de los objetivos de la administración, ayuden a que se operen efectivamente los controles diseñados para la minimización de riesgos.

d) Sistemas de información y comunicación. La información pertinente debe ser identificada, capturada y comunicada en forma de una línea de tiempo que permita al personal desempeñar sus funciones. Los sistemas de información generan reportes que contienen datos financieros y operacionales. En este rubro se analiza, no solamente la información interna de la compañía sino, también, la información de factores externos a ella que se deben observar para la tomar de decisiones de la entidad.

e) Vigilancia (monitoreo). Los sistemas de control interno deber ser monitoreados: éste es un proceso que asiste a la calidad del desempeño del sistema a lo largo del tiempo, el cual se logra a través de actividades, evaluaciones separadas o una combinación de ambos. El monitoreo de los procesos es realizado a lo largo de la operación real de los mismos. La periodicidad de estas evaluaciones dependerá enteramente del riesgo implícito que generen a la entidad, como parte del monitoreo, cuando sea necesario, deben llevarse a cabo las correcciones, mejoras o adaptaciones a los controles.

35. Para tener un conocimiento completo para poder evaluar el diseño y operación de los controles de cada uno de los componentes del control interno, el Contador Público deberá aplicar los procedimientos siguientes:

a) Realizar entrevistas al personal encargado de las diferentes áreas que se involucran en el proceso; tanto a niveles de supervisión y revisión como al personal operacional.

b) Inspeccionar documentos de la entidad que se está examinando.

c) Observar la aplicación de diferentes controles.

d) Dar seguimiento de las transacciones a lo largo de la cadena de información e identificar procesos relevantes en esta cadena de información.

Múltiples localidades

36. El Contador Público que planea un trabajo para examinar las aseveraciones de la administración sobre la efectividad del control interno de una entidad relacionado con la preparación de estados financieros a una fecha específica (o por un periodo), y cuando dicho trabajo debe realizarse en varias localidades con operaciones, deben considerarse los factores similares a aquéllos que él tomaría en cuenta al efectuar una auditoría de estados financieros de una entidad con varias localidades. Es posible que no sea necesario entender y examinar los controles en cada lugar, siempre y cuando el Contador Público haya determinado lo siguiente:

a. Que los controles a nivel entidad son adecuados y han sido probado por él.

b. Que existen los mismos sistemas de control en localidades (normalmente operando por distintas personas), en cuyo caso, deberá llevar a cabo las pruebas de recorrido en las localidades más importantes. Si el Contador Público concluye que el diseño de los controles es homogéneo y opera consistentemente, se podrá llevar a cabo una selección entre localidades.

37. Además de lo mencionado en el párrafo 30, la selección de las localidades sujetas a evaluación debería ser con base a los siguientes factores:

a) La similitud de las operaciones del negocio y el control interno en las diversas ubicaciones.

b) El grado de la centralización de los riesgos.

c) La efectividad del ambiente del control, particular el control directo de la gerencia sobre la ejecución de autoridad delegada a otros y la capacidad de ésta de supervisar efectivamente las actividades en las diversas ubicaciones.

d) La naturaleza y el importe de las transacciones ejecutadas y los activos relacionados en las diversas ubicaciones.

Función de auditoría interna

38. Al planear el trabajo, el Contador Público debe considerar si la entidad a revisar a cuenta con un departamento de auditoría interna. Una responsabilidad importante de la función de la auditoría interna es vigilar el desempeño de los controles de la entidad. El Contador Público deberá considerar la ayuda o la asesoría que el departamento de auditoría interna le puede proporcionar en el desarrollo de su trabajo, para lo cual debe evaluar la capacidad y la objetividad de los auditores internos y el grado de trabajo a realizar. El que los auditores internos monitoreen el desempeño de la administración al realizar pruebas que proporcionan evidencia acerca de la efectividad del diseño y de la operación de los controles internos específicos que permite obtener evidencia adicional para el trabajo del Contador Público que examina las aseveraciones de la administración sobre la efectividad del control interno de la entidad.

Documentación

39. Los controles internos establecidos por la administración de las entidades deben ser documentados adecuadamente para servir como una base de las aseveraciones de la administración de la entidad y para informe del Contador Público. Esta documentación debe ser preparada por la administración de la entidad y se presenta en varias formas: manuales de políticas de la entidad, manuales contables, narrativos, organigramas, tablas de decisiones, documentos de los procedimientos o cuestionarios contestados. Adicionalmente, la administración de la entidad necesita documentar sus matrices de control y sus conclusiones sobre la efectividad del control interno relacionado con la preparación de los estados financieros. Ninguna forma de documentación en particular es obligatoria, y el grado de la documentación puede variar según el tamaño y la complejidad de la entidad.

Entendimiento del control interno

40. El Contador Público, generalmente, obtiene un entendimiento del diseño de los controles específicos al realizar preguntas al personal de la gerencia, supervisores y al personal en general; al inspeccionar los documentos de la entidad, y al observar las actividades y las operaciones de la entidad. La naturaleza y el grado de los procedimientos que realiza el Contador Público varían en cada entidad y son influidos por factores como los que se mencionan en el párrafo 30.

Pruebas de recorrido.

41. Para confirmar el entendimiento sobre los procesos o ciclos significativos, el Contador Público deberá llevar a cabo las pruebas de recorrido, las cuales consisten

en dar seguimiento a las transacciones del ciclo significativo desde su origen, considerando su registro en la contabilidad, hasta su incorporación en los estados financieros; asimismo, debe indicarse en (los) componente(s) del control interno que corresponde(n) el (los) control(es) y las aseveraciones de los estados financieros que cubre. Es recomendable que la documentación se haga utilizando flujogramas con narraciones paralelas a cada segmento de operación, preparados por las gerencia de la entidad. Cabe señalar que este tipo de pruebas apoyan la evaluación sobre el diseño de controles, pero posee la extensión y detalle necesarios para validar los mismos. La validación de controles deberá llevarse a cabo mediante la aplicación de pruebas específicas para validación de controles. Asimismo, debe observarse especial cuidado en su diseño y operación antes del cierre del ejercicio, así como la relación con los sistemas de información.

Identificación de procesos significativos y transacciones relevantes

42. El Contador Público deberá identificar cada proceso de relevancia sobre cada clase de transacción que afecta a rubros de importancia para la preparación de estados financieros. Pueden existir diferentes clases de transacciones que individualmente son de importancia para la preparación de los estados financieros, por ejemplo, si una compañía tiene ventas de mostrados y además tiene ventas que realizan a través de internet, tanto el registro contable como el de ventas de mostrador, como el registro contable de ventas por internet son una clase de transacción, así el Contador Público deberá identificar que para esa entidad existen dos clases de transacciones de gran relevancia.

Identificación de procesos significativos y transacciones relevantes

43. Las clases de transacciones tienen diferentes categorías de riesgo inherente asociado con los varios niveles de administración de las transacciones. A partir de esta diferenciación, el Contador Público puede subdividir las transacciones por tipo como sigue:

Transacciones de rutina. Son de actividades recurrentes en el desarrollo de la operación de una entidad en la generación de información financiera; por ejemplo, ventas, compras de materia prima, pago de nómina, etcétera.

Transacciones no rutinarias. Son transacciones que ocurren a una o dos veces, pero nunca se sabe cuándo se tiene que realizar la operación hasta que surge la necesidad. Por ejemplo, análisis del inventario físico, ajuste por tipos de cambio o la determinación del valor de deterioro de los activos de larga duración.

Estimación. Son transacciones que involucran juicios de la administración o suposiciones en la formulación de estados financieros; por ejemplo, la estimación de cuentas incobrables de inventarios obsoletos o de lento movimiento.

Evaluación de la efectividad de diseño de los controles

44. Para evaluar la efectividad de diseño del control interno de una entidad, el Contador Público debe obtener un entendimiento de controles dentro de cada componente del mismo control interno.

45. Cualquiera de los componentes de control interno puede incluir los controles diseñados para lograr objetivos de los criterios de control. Estos controles pueden

tener un efecto importante en el logro de muchos objetivos globales de dichos criterios. Por ejemplo, los controles generales de cómputo sobre el desarrollo de programas, cambios en los programas, operaciones de cómputo y accesos a los programas y datos ayudan asegurar que los controles específicos sobre el proceso de transacciones operen efectivamente. Por otro lado otros controles diseñados para lograr los objetivos específicos de los criterios de control. Por ejemplo, generalmente, la gerencia establece controles específicos tales como la contabilización de todos los documentos de los embarques, para asegurar que todas las ventas válidas son registradas.

46. El Contador Público debe enfocarse en la importancia de los controles para logara objetivos de los criterios de control, y no sobre los controles específicos aislados. Es posible que la ausencia o lo inadecuado de un control específico, que fue diseñado para lograr objetivos de un criterio específico, no sea una deficiencia si los otros controles tratan, específicamente, el mismo criterio. Asimismo, es factible que el Contador Público no necesite considerar los otros controles diseñados para lograr esos objetivos cuando uno o más controles logran los objetivos de un criterio específico.

47. Los procedimientos para evaluar la efectividad del diseño de un control específico, deben estar enfocados para cerciorare de que dicho control ha sido diseñando adecuadamente para prevenir o detectar errores y que garantizan la preparación y revelaciones específicas de los estados financieros. Tales procedimientos varían según la naturaleza del control específico y de la documentación del control específico de la entidad así como de la complejidad y

sofisticación de las operaciones y los sistemas de la entidad, los procedimientos a elegir pueden ser: entrevista, observación, examen y reproceso.

Probar y evaluar la efectividad de operación de los controles

48. Para evaluar la efectividad de operación del control interno de una entidad, el Contador Público realiza las pruebas de los controles pertinentes con la finalidad de obtener evidencia suficiente para apoyar su opinión en el informe. Las pruebas de efectividad de operación tratan de cómo fue aplicado el control, la coherencia con que fue aplicado, y por quién fue aplicado. Normalmente, las pruebas incluyen procedimientos tales como preguntas al personal pertinente, inspección de la documentación adecuada, observación de las operaciones de la entidad, y la aplicación de pruebas específicas a la muestra seleccionada de controles.

49. El nivel de evidencia que es suficiente para apoyar la opinión del Contador Público depende de una decisión profesional; sin embargo, el Contador Público debe considerar los siguientes aspectos:

- La naturaleza del control.
- La significación del control al lograr los objetivos de los criterios de control.
- La naturaleza y el grado de las pruebas de efectividad de operación de los controles realizadas por la entidad, si existen.
- Oportunidad de realizar pruebas con base en la frecuencia de los controles.
- Utilizar el escepticismo profesional.
- Considerar controles de transacciones no rutinarias.

- El riesgo de incumplimiento del control podría ser evaluado al considerar lo siguiente:
 - Si ha habido cambios, en el volumen o en la naturaleza de las transacciones, que podrían afectar de manera adversa el diseño de control o la efectividad de operación.
 - Si han ocurrido cambios en los controles.
 - El grado en que el control depende de la efectividad de los otros controles (por ejemplo, el ambiente de control o los controles generales del sistema de cómputo).
 - Si se han dado cambios en el personal clave que realiza el control o que monitorea el desempeño.
 - Si el control depende del desempeño de algún individuo o del procesamiento electrónico de datos.
 - La complejidad del control.
 - Si más de un control logra un objetivo específico.

50. La administración de la entidad debe proporcionar al Contador Público el resultado de las pruebas de efectividad de operación de ciertos controles. Aunque el Contador Público debe considerar los resultados de dichas pruebas al evaluar la efectividad de operación de los controles, es responsabilidad de él obtener la evidencia suficiente para apoyar su opinión y, de ser posible, corroborar los resultados de tales pruebas. Al evaluar si ha obtenido suficiente evidencia, debe considerar que la evidencia obtenido a través de su conocimiento personal, observación, repetición de la prueba e inspección es más concluyente que la

información obtenida indirectamente de la administración o de otro personal. Además las decisiones acerca de la suficiencia de la evidencia obtenida y de otros factores que afectan su opinión, como la materialidad de las deficiencias de control identificadas, son del Contador Público.

51. La naturaleza de los controles influye en las prueba de los controles que el Contador Público puede efectuar. Por ejemplo, es posible que examine la evidencia documental referente a los controles; sin embargo los documentos relativos al ambiente de control (como la filosofía de la gerencia y el estilo de operación) a menudo no existen. En estos casos, las pruebas de los controles del Contador Público consistirían en preguntas al personal adecuado y la observación de las actividades de la entidad. Las evaluaciones preliminares del Contador Público acerca de la efectividad del ambiente de control a menudo influyen en la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de controles a realizar para obtener evidencia acerca de la efectividad de operación de los controles en el sistema contable y otros controles.

52. El periodo de tiempo sobre el cual el Contados Público debe realizar pruebas de controles es un asunto de juicio profesional; sin embargo, varía con la naturaleza de los controles que examina y con la frecuencia con que operan los controles específicos y se aplican a las políticas específicas. Algunos controles operan continuamente (por ejemplo, los controles sobre ventas), en tanto otros sólo operan determinados momentos (por ejemplo, controles sobre la preparación de estados financieros intermedios y controles sobre los conteos de inventarios físicos). El Contador Público debe concluir si los controles internos establecidos están operando

al cierre del periodo cuando su opinión es a una fecha específica y si han estado operando durante el periodo de los últimos tres meses cuando es por un periodo.

53. El Contador Público debe realizar pruebas de los controles durante un periodo de tiempo que sea adecuado para determinar si, a la fecha especificada en las aseveraciones de la administración, los controles necesarios para lograr los objetivos de los criterios de control operaron en forma efectiva.

54. La entidad podrá solicitar que el Contador Público examine la efectividad de los controles (o declaraciones de la administración) relacionados con la preparación de la información financiera intermedia. Dependiendo del (de los) periodo(s) especificado(s) en dichas aseveraciones, el Contador Público también debe realizar pruebas sobre los controles vigentes durante uno o más periodos para formarse una opinión acerca de la efectividad de los controles al lograr los objetivos de la preparación de la información financiera intermedia. Previo a la fecha especificada en las declaraciones de la administración de la entidad puede cambiar sus controles para hacerlos más efectivos o eficientes, o para tratar las deficiencias de control. En estos casos, es posible que el Contador Público no tenga que considerar los controles que han sido sustituidos. Por ejemplo, si el Contador Público determina nuevos controles logran los objetivos de los criterios de control, y si dichos nuevos controles han estado vigente por un periodo suficiente para permitir que el Contador Público verifique el diseño y la efectividad de la operación al realizar las pruebas de control, éste no tendrá que considerar el diseño y la efectividad de operación de los controles sustituidos. A efecto de evaluar la suficiencia del periodo en que un nuevo control ha estado vigente, se debe considerar la periodicidad de su operación,

verificando que en ningún caso la carencia de dicho control pueda tener efecto significativo sobre las aseveraciones de los estados financieros.

Formar una opinión

55. Al formarse una opinión sobre la efectividad del control interno (o sobre las declaraciones escritas de la administración), el Contador Público debe considerar toda la evidencia obtenida, incluyendo los resultados de las pruebas de controles y cualquier deficiencia de control identificada, para evaluar el diseño y/o efectividad de operación de los controles con base en los criterios de control. Asimismo, deberá considerar también aquellos resultados negativos obtenidos de procedimientos sustantivos de auditoría, los informes de auditoría interna, así como los reportes de la propia administración.

Situaciones a informar

56. Las situaciones a informar son los puntos que llaman la atención del Contador Público y representan hallazgos y conclusiones respecto a las deficiencias de control en el diseño o en la operación de control interno que podrían afectar de manera adversa la capacidad de la entidad de iniciar, registrar, procesar, y reportar datos financieros consistentes con las declaraciones de la gerencia en los estados financieros.

Debilidades materiales

57. Una debilidad material se define como una deficiencia significativa o combinación de deficiencias significativas, en la(s) cual(es) el diseño, o la operación de uno o más

componentes de control interno, no reduce(n) a un nivel relativamente bajo el riesgo de que los errores causados por errores o fraude, en montos que serían materiales en relación con los estados financieros, podrían ocurrir y no ser detectados dentro de un periodo oportuno por la administración en el transcurso normal del desempeño de las funciones asignadas. Por lo tanto, la presencia de una debilidad material impedirá que el Contador Público concluya que la entidad tiene un control interno efectivo. Sin embargo, dependiendo de la importancia de la debilidad material y el efecto sobre el logro de los objetivos de los criterios de control, el Contador Público podría calificar su opinión, es decir, expresar una opinión sobre el mantenimiento de un control interno efectivo “excepto por” la debilidad material detectada, o en su caso, expresar una opinión negativa.

58. Al evaluar si una situación a informar es una debilidad material en Contado Público debe evaluar lo siguiente:

- a) Si los errores susceptibles de ocurrir y permanecer sin detectarse podrían derivar en un fraude cuantificable en un monto importante en los estados financieros o en las transacciones expuestas a una condición reportable.
- b) Si es factible que el riesgo de un error proveniente de fraude sea cuantificado por monto menor e irrelevante en los estados financieros o en las transacciones expuestas a una condición reportable, pero el riesgo del monto menor puede ser progresivamente mayor.

59. Al evaluar si el efecto combinado de las deficiencias significativas individuales resultan en una debilidad material, el Contador Público debe considerar los siguientes aspectos:

a) El rango o la distribución o la distribución de los montos incorrectos causados por un error o fraude que puedan resultar durante el mismo periodo contable de dos o más condiciones reportables.

b) El riesgo en conjunto o la probabilidad que tal combinación de errores sea material.

60. Evaluar si una condición reportable también es una debilidad material es un proceso subjetivo que depende de factores tales como la naturaleza del sistema contable y de cualquier monto o transacción expuesta a una condición reportable en los estados financieros, el ambiente global de control, otros controles y el juicio de los que efectúan la revisión.

Comunicar las situaciones a informar y los errores materiales

61. El Contador Público contratado para examinar las declaraciones sobre la efectividad del control interno de la entidad debe comunicar las condiciones reportables al Comité de Auditoría, al Consejo de Administración o en su caso, a cualquier funcionario de un nivel adecuado de la entidad e identificar las condiciones reportables que se consideran debilidades materiales. Esta comunicación debe hacerse por escrito. Debido a la posibilidad de que se malinterprete el grado limitado de seguridad que proporciona un informe escrito que indique que no se observaron condiciones reportables durante el examen, no se debe emitir este tipo de informe.

62. La comunicación oportuna es muy importante, por lo que es posible que el Contador Público decida informar a la entidad los asuntos importantes durante el transcurso de la revisión, en lugar de hacerlo después de que se termine ésta. La decisión acerca de que si una comunicación intermedia debe ser emitida debe evaluarse bajo la consideración de la importancia de los asuntos observados y de la urgencia de la aplicación de las medidas correctivas que se requieran.

63. Si existe un contrato en el que participan múltiples actores y el cliente del Contador Público no es la entidad examinada, éste no tiene la responsabilidad de comunicar las condiciones reportables a la entidad revisada. Por ejemplo, si el Contador Público es contratado por su cliente para revisar las declaraciones de la administración sobre la efectividad del control interno en la preparación de información financiera de la entidad señalada dentro de un proceso de adquisición, el Contador Público no tiene responsabilidad alguna de comunicar cualquier condición reportable a la entidad sujeta a adquisición. Sin embargo, el Contador Público no está excluido de realizar dicha comunicación a quien lo contrata.

Castas de declaraciones

64. El Contador Público debe obtener castas de declaraciones de la administración de la entidad en las que declare:

a) La responsabilidad de la administración de la entidad de establecer y mantener un control interno efectivo relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo).

b) Que la administración de la entidad ha realizado una revisión sobre la efectividad del control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo) y describiendo los criterios de control utilizados.

c) Las aseveraciones de la administración acerca de la efectividad del control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo).

d) Que la administración de la entidad ha relevado todas las deficiencias significantes en el diseño u operación del control interno que podrían afectar de manera adversa la capacidad de la entidad de iniciar, registrar, procesar y reportar los datos financieros consistentes con las declaraciones de la gerencia en los estados financieros y que ha identificado aquéllos que cree son debilidades materiales en el control interno.

e) Describiendo cualquier fraude material o inmaterial que involucre a la gerencia o a otros empleados quienes tengan o no una función importante en el control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo).

f) Declarando en su caso, que hubo, posterior a la fecha de informe, algún cambio en el control interno u otros factores que pudieran afectar de manera significativa a éste, incluida cualquier acción correctiva tomada por la administración de la entidad con respecto a las deficiencias importantes y las debilidades materiales.

65. Como se indica en el párrafo 11, la negociación de la administración de la entidad de proporcionar todas las declaraciones por escrito constituye una limitación en el alcance del examen, que es suficiente para evitar la emisión de una opinión sin salvedades y ordinariamente es suficiente para causar que el Contador Público se abstenga de opinar o se retire del trabajo. Sin embargo, con base en la naturaleza de las representaciones no obtenidas o las circunstancias de la negación de la administración de proporcionarle ciertas declaraciones el Contador Público puede concluir que es adecuada una opinión con salvedades. Asimismo, éste debe considerar los efectos de la negación de la administración de la entidad sobre su capacidad de depender de otras declaraciones.

Normas para informar sobre el examen

66. El Contador Público debe examinar e informar sobre las declaraciones escritas de la administración de la entidad acerca de la efectividad del control interno relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo determinado).

67. El informe del Contador Público sobre las declaraciones escritas acerca de la efectividad del control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo) debe incluir lo siguiente:

a) Un encabezado que incluye la palabra “independiente”.

b) Una identificación de las declaraciones escritas de la administración acerca de la efectividad del control interno de la entidad relacionado con la preparación de los

estados financieros a una fecha específica (o por un periodo) (cuando las declaraciones escritas de la administración no se acompañen al informe del Contador Público, el primer párrafo del mismo debe contener una relación de las declaraciones de la administración).

c) La declaración de que la efectividad del control interno de la entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo) es responsabilidad de la administración de la misma.

d) La declaración de que la responsabilidad del Contador Público es expresar una opinión sobre las declaraciones de la administración respecto al estado de un sistema de control interno, con base en su examen.

e) La aseveración de que su examen se llevó a cabo de acuerdo con las Normas para Atestiguar, emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y, por lo tanto, incluyeron la obtención de un entendimiento del control interno relacionado con la preparación de los estados financieros, de pruebas y evaluación del diseño y de la efectividad de operación de dicho control interno, y la aplicación de otros procedimientos considerados necesarios según las circunstancias.

f) La declaración de que el Contador Público considera que se examen proporciona una base razonable para sustentar su opinión.

g) Un párrafo que indique que, debido a las limitaciones de cualquier control interno, puede haber equivocaciones provenientes de errores o fraude, que no sean detectadas (además, el párrafo debe mencionar que las proyecciones de cualquier revisión de control interno sobre la información financiera a periodos futuros están

sujetas al riesgo de que el control interno llegue a ser inadecuado, debido a cambios en las condiciones, o que el grado del cumplimiento con las políticas y los procedimientos podría deteriorarse).

h) La opinión del Contador Público sobre si las declaraciones de la administración sobre la efectividad del control interno de la entidad, relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo), se presenta razonablemente en todos los aspectos importantes, con base en los criterios de control.

i) Una declaración que restringe el uso del informe a partes específicas según las siguientes circunstancias: cuando los criterios y procedimientos aplicados para revisar la efectividad del control interno relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica (o por un periodo), se encuentran únicamente disponibles a una parte específica o a quien contrató los servicios profesionales del Contador Público.

j) La firma del profesional.

k) La fecha del informe.

Documentación del trabajo de atestiguamiento

68. Al realizar un trabajo de atestiguamiento para el examen del control interno de una entidad relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica, el Contador Público debe documentar lo siguiente:

- El conocimiento del control interno relacionado con la preparación de los estados financieros a una fecha específica y la evaluación del diseño de cada uno de los componentes del marco de referencia utilizado por la entidad.
- El proceso utilizado para determinar cuentas significativas y los procesos con transacciones importantes.
- Los riesgos que se pudieron identificar.
- La evaluación de las deficiencias de los procesos.
- Otros hallazgos que pudieran modificar las conclusiones del Contador Público.

3.6 CICLOS DE OPERACIONES DEL CONTROL INTERNO.

El control interno cuenta con ciclos de transacciones, entendiéndose esta como el hecho que involucra cambios en la estructura financiera de la entidad. Los ciclos que comprenden son:

- Ciclo de ingresos.
- Ciclo de compras.
- Ciclo de producción e inventarios.
- Ciclo de nóminas.
- Ciclo de tesorería.

Ciclo de ingresos.

El ciclo de ingresos incluye todas las actividades que tienen que realizarse para cambiar el efectivo, ya sea mediante las cuentas por cobrar, las ventas de contado, etcétera. Este ciclo tiene algunas funciones básicas para llevarse a cabo:

Recepción del dinero; Esta función se encarga de recabar, controlar y registrar todo el efectivo que puede obtener la empresa por medio de sus actividades.

Al entrar el dinero en la empresa se debe contabilizar lo más rápido posible esto se debe hacer orientado hacia los ingresos de cada, de igual manera se deben establecer controles para asegurar que se cobren todos los servicios que preste la empresa o los productos que venda, además se deben conciliar los ingresos de caja, así que también deben permanecer intactos y depositarse lo más pronto posible, además de separarse de los egresos.

Proceso de cuentas por cobrar.- Las cuentas por cobrar dentro de la empresa constituyen una fuente de ingresos muy importante, ya que la mayoría de los negocios se da crédito. Lo primero en la fase de cuentas por cobrar es estudiar las condiciones por las cuales se otorga crédito a los clientes, después se debe de administrar de manera adecuada estas cuentas y conocer la forma en que se crearon, por último se debe conocer el mismo mecanismo por el cual se van a recuperar dichas cuentas.

Proceso de otras cuentas por cobrar.- Aunque las cuentas por cobrar son las que representan la actividad preponderante de la empresa, siempre hay otras actividades que le generan dinero a las empresas como pueden ser los anticipos a empleados, los depósitos con terceros, reclamaciones y acumulación de ingresos estas cuentas también representan un ingreso para la entidad.

Proceso de documentos por cobrar.- Se debe separar las cuentas por cobrar de los documentos pendientes de cobro aunque estos también representen un ingreso, ya

que pueden ser ingresos diferentes al cobro de servicios o productos que la empresa ofrece.

Funciones representativas del ciclo de ingresos:

- Otorgamiento de crédito.
- Toma de pedidos.
- Entrega o embarque de mercancía y/o prestación de servicios.
- Facturación.
- Contabilización de comisiones.
- Contabilización de garantías.
- Cuentas por cobrar.
- Cobranza.
- Ingresos del efectivo.
- Ajuste a facturas y/o notas de crédito.
- Determinación del costo de ventas.

Asientos contables comunes.

- Ventas.
- Costo de ventas.
- Ingresos de caja.
- Devoluciones y rebajas sobre venta.
- Descuentos por pronto pago.
- Provisiones para cuenta de cobro dudoso.
- Cancelaciones y recuperaciones de cuentas incobrables.

- Gastos de comisión.
- Creación de pasivos por el impuesto a las ventas.
- Provisiones para gastos de garantía.

Formas y documentos importantes:

- Pedidos de cliente.
- Órdenes de venta y embarque.
- Conocimientos de embarque.
- Facturas de venta.
- Notas de crédito por devoluciones y rebajas sobre venta.
- Avisos de remesas de cliente.

Bases de datos para el ciclo de ingresos.

1. Bases de referencia.- Listas o archivos maestros de clientes y de créditos.
Catálogos de productos y listados o archivos de precios.
2. Bases dinámicas.- Archivos de órdenes de clientes pendientes de surtir, auxiliares de clientes, estadísticas de venta, diarios de venta.

Ciclo de compras.

Es uno de los ciclos más importantes en la empresa ya que por medio de él se abastece del material necesario para continuar con la actividad operacional, además de que esta actividad constituye más de la mitad de los costos incurridos por la organización y la administración presta un interés especial en ella.

El volumen de las compras determina los niveles de inventarios y estos a su vez determinan el factor principal para la rotación del capital, aunado a esto el ciclo de compras constituye también las actividades de pedido del material, recepción, almacenamiento, venta de desperdicios y cuentas por pagar.

La función básica de las compras es asumir la responsabilidad para proveer del material necesario y de buena calidad, a un buen precio en lugar y momento oportuno para la realización adecuada de las actividades.

La función de las compras lleva consigo una serie de pasos claramente definidos:

- Determinación de las necesidades que requieren ser satisfechas.
- Autorización de la compra.
- Ejecución de la compra.
- Seguimiento.
- Completar la entrega.
- Liquidación de la compra.

Funciones representativas del ciclo de compras:

- Selección de proveedores.
- Preparación de solicitudes de compra.
- Función específica de compra.
- Recepción de mercancía.
- Control de calidad de las mercancías y servicios adquiridos.
- Registro y control de las cuentas por pagar y los pasivos acumulados.

- Desembolso de efectivo.

Asientos contables comunes:

- Compras.
- Pagos anticipados.
- Acumulaciones de pasivos.
- Ajustes de compras.
- Desembolso de efectivo.
- Descuentos y devoluciones sobre compras.
- Bonificaciones sobre compras.
- Cancelación de compras.

Formas y documentos importantes:

- Requisiciones de compra.
- Órdenes de compra y contratos.
- Documentos de recepción de mercancía.
- Factura de proveedores.
- Notas de cargo y de crédito.
- Solicitudes de cheques.
- Recibos de servicios.
- Póliza de cheque.

Ciclo de producción.

El ciclo de producción puede ser importante para algunas empresas y para otras no tanto dependiendo de la actividad a la cual se dedican, este ciclo tiene diferentes etapas:

1. Determinación de la demanda de productos que pueden generar los procesos de fabricación. (Que se va a producir y cuando se va a producir.) El punto de partida del proceso de producción es determinar que productos se fabricaran y cuando se harán, esto es una responsabilidad de la administración que involucra la evaluación de factores, los costos y los intereses del personal y del grupo operativo.
2. Planificar que se deben hacer para fabricar los productos especificados. La planificación de las necesidades para un producto es un esfuerzo que evalúa la capacidad de la planta para fabricar los productos, determina como ampliar esa capacidad, determina las necesidades de maquinaria, determina las localidades para alejar el equipo, así como la fuerza de trabajo que se necesita, las necesidades de material y asegura los servicios de soporte.
3. Procurarse los insumos necesarios para llevar a cabo las actividades productivas empleadas. Ya que las necesidades han sido identificadas, es importante que los demás grupos desarrollen una coordinación adecuada para proveer insumos necesarios para la producción.
4. Recibir, instalar y probar los equipos con los que se llevaran a cabo los procesos productivos. Los insumos han llegado al departamento de producción mediante la instalación y aprobación de los equipos que serán empleados.

5. Procesar los productos planeados. Ya que se cuenta con el material y los equipos necesarios se inicia la transformación de los insumos para finalmente obtener el producto deseado en el tiempo y forma previamente establecidos, esto es una de las últimas fases de producción.
6. Transferir los productos elaborados a los usuarios internos o para la venta a clientes. Una vez concluido el proceso productivo el producto se encuentra listo para ser transferido a los vendedores, al almacén o a una línea ajena al grupo operacional.

Funciones representativas del ciclo de producción.

- Contabilidad de costos.
- Control de fabricación.
- Administración de inventarios.
- Contabilidad de inmuebles.
- Contabilidad de maquinaria y equipo.

Asientos contables comunes:

- Transferencia de inventarios.
- Aplicación del costo de mano de obra.
- Aplicación de gastos de fabricación.
- Depreciación y amortización de inmuebles, maquinaria y equipo y de otros costos diferidos.
- Variaciones.

- Cambios en el valor en libros de inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo, y otros costos diferidos.
- Retiros o venta de inmuebles maquinaria y equipo.

Asientos contables más comunes:

- Transferencia de inventarios,
- Aplicación del costo de mano de obra.
- Aplicación de gastos de fabricación.
- Depreciación y amortización de inmuebles, maquinaria y equipo y otros costos diferidos.
- Variaciones.
- Cambios en el valor en libros de inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo, y otros costos diferidos.
- Retiros o venta de inmuebles maquinaria y equipo.

Formas y documentos importantes.

- Órdenes de producción.
- Requisición de materiales.
- Tarjetas de tiempo.
- Informe de producción.
- Informe de desperdicios.
- Hojas de trabajo de aplicación de gastos de fabricación.
- Hojas de costos.

Bases de referencia:

1. Archivo maestro de los productos.- Información de los elementos del costo, relaciones de los materiales, hojas de ruta e ingeniería del producto.
2. Bases dinámicas.- Auxiliares de inventarios, hojas de costos, listado de valuación de inventarios, archivos maestros de inmuebles, maquinaria y equipo, análisis de otros costos amortizables.

Ciclo de inventarios.

Cuando los materiales recibidos en la empresa no son enviados directamente a los procesos productivos pasan a formar parte del inventario en espera de ser utilizados, la característica común es que pasará algún tiempo de espera antes de ser utilizados por ello deben ser conservados adecuadamente en almacenes.

La función de los almacenes es mantener los materiales en buen estado, con las condiciones necesarias para que no caduquen (en su caso) y estén disponibles en el momento que sean adquiridos.

La función de los inventarios está relacionada con varias actividades que se enumeran a continuación:

1. Determinación de tipo y cantidad de materiales que se van a mover en los almacenes.- Se debe analizar la cantidad de materiales que se van a acomodar en los almacenes para que estén acondicionados a las necesidades de la empresa, además se debe considerar el tipo de material que

permanecerá en los almacenes para así mismo se elaboren de acuerdo a las características de los materiales.

2. Aceptación de los materiales por los almacenes.- Tanto las materias primas como los materiales que ya fueron transformados deben tener un lugar dentro del almacén donde tienen que esperar para ser transformados o el momento en el que sean llevados al mostrador, para ello los almacenistas deben tener una comunicación con el departamento de producción para que siempre haya un lugar para ellos y sean aceptados en el momento en que se necesite.
3. Almacenamiento de tal manera que se encuentren adecuadamente salvaguardados y disponibles para cuando sean requeridos.- Una vez que los materiales han sido aceptados en el almacén se debe cuidar que el espacio disponible para los materiales sea el adecuado para mantenerse en buen estado, y cuando son productos terminados se debe tener en cuenta que además de tener un espacio tiene que ser espacio de fácil acceso a él pues deben estar disponibles inmediatamente cuando sean requeridos para su venta.
4. Recolección y distribución de materiales específicos bajo requerimiento debidamente autorizado.- Cuando se realiza una venta de productos que se encuentran en el almacén se requiere un documento de autorización para que puedan salir de él. De esta manera se tendrá un control sobre las entradas y salidas y existencias de los productos y materiales en los almacenes de la empresa.

Aun cuando se tiene control de las existencias en los almacenes, hay materiales que no se usan constantemente y pueden volverse obsoletos, cuando esto pasa el material debe ser removido de su lugar y notificarlo al departamento correspondiente para que sea registrado para efectos contables y después se debe de investigar el motivo por el cual se dañó para evitar futuros problemas o minimizar los materiales obsoletos.

Ciclo de nóminas.

Los gastos realizados por concepto de sueldos y salarios al personal operativo representan un gran importe dentro de los costos de la mayoría de las empresas, este ciclo está relacionado con los aspectos operativos de la organización y su esfuerzo por lograr una eficiente utilización de la mano de obra.

El departamento de personal está encargado de gran número de actividades relativas a la administración de las relaciones con el personal, por ello sus registros forman la fuente principal de información sobre las nóminas, puesto que este departamento es quien conserva las contrataciones y condiciones de las mismas.

Las nóminas están relacionadas con los empleados y la remuneración que se les otorga por la prestación de un servicio personal subordinado, esta situación está sujeta a la verificación por el departamento de nóminas. Tratándose de personal contratado como asalariado la documentación puede variar según las políticas de la organización.

Los sueldos asignados procederán de los registros existentes en los informes del departamento de personal ya que es la mayor autoridad y cuenta con la

responsabilidad de encargarse de todos los registros que tengan que ver con los empleados.

El personal de las organizaciones recibe su remuneración sobre diferentes periodos dependiendo de área en que labore, la mano de obra asalariada es recompensada semanalmente, al personal administrativo se le puede pagar quincenalmente mientras que algunos funcionarios se les remunerarán de manera mensual. Al fin de cada uno de los periodos correspondientes el departamento de nóminas será el responsable de la preparación de la nómina lo que implica que esta fecha ya debe tener los reportes del departamento de personal para conocer lo que se le debe pagar a cada empleado de acuerdo a las actividades realizadas en el periodo mencionado.

Principales aspectos para la preparación de la nómina son los siguientes:

1. Obtención de evidencia de trabajo.- Se necesita tener el registro de las actividades realizadas por el trabajador desde la hora de su llegada hasta su salida, es necesario que esta fuente sea numérica y administrativamente confiable además de que tiene que ser supervisada por un encargado. Para estar seguros de que esta información es confiable se debe conciliar estos registros con los informes proporcionados por el departamento de personal. Cuando hayan errores debe ser corregidos y actualizados de inmediato.
2. Aplicación de tarifas.- Se deben aplicar tarifas que se establecen desde el principio del contrato celebrado con los sindicatos o por otros reglamentos

internos de la empresa, ya que se comprobó que estas tarifas son auténticas se deben de realizar los cálculos correspondientes.

3. Distribución contable.- Los importes que se les pague a los trabajadores deben ser registrados dentro de sus departamentos así como en las bases contables de la empresa.
4. Aplicación de deducciones.- En la nómina además de reflejar las percepciones del trabajador también debe de estar las deducciones que se le hagan al mismo ya sean las retenciones del IMSS, cuotas al sindicato, retenciones de ISR prestamos, etc.
5. Determinación del pago neto.- Una vez que se conocen las percepciones y las deducciones que recibirán los trabajadores se debe de determinar el pago neto que obtendrá, este se obtiene de restar a las remuneraciones las deducciones y la diferencia será la cantidad que habrá de entregarse al trabajador.

El proceso de la elaboración de la nóminas lleva muchas actividades lo que implica que se tenga un proceso que debe de estar sujeto a principios de control interno. El manejo de la nómina ya terminada debe ser independiente del grupo que se encarga a la elaboración, por esto es importante que todas las partes que intervienen en la elaboración sean independientes entre su aun dentro del departamento de nóminas.

Funciones representativas del ciclo de nóminas:

- Reclutamiento y selección de personal.
- Contratación del personal.

- Llevar las relaciones laborales.
- Preparar los informes de asistencia.
- Registro, información y control de nómina.
- Desembolso de efectivo para el pago de la nómina.
- Promoción y evaluación del personal.
- Pago de la nómina.

Asientos contables comunes:

- Anticipos de sueldos.
- Prestamos al personal.
- Distribuciones de mano de obra.
- Captura de nómina.
- Otras prestaciones al personal.
- Ajustes de nómina.

Formas y documentos importantes:

- Solicitud de empleo.
- Contratos de trabajo.
- Informes de tiempo.
- Tarjetas de reloj.
- Autorización de ajustes de nómina.
- Autorización de pagos especiales.
- Recibos de pago.
- Cheques.

Ciclo de tesorería.

El ciclo de tesorería le corresponde la implantación de controles en materia de captación, manejo y custodia de los recursos, así como el programa para los egresos. La captación de recursos en la empresa tiene dos orígenes: Internos propios y externos.

Recursos internos.- Los recursos internos de la empresa provienen de las aportaciones de los accionistas, cuentas y documentos por cobrar, otras cuentas por cobrar y de la venta de activos fijos diferentes al giro de la empresa.

Recursos externos.- Este tipo de recursos a su vez está dividido en recursos extremos a corto plazo y recursos externos a largo plazo.

Los recursos a corto plazo están integrados por los proveedores, créditos bancarios sin garantía, créditos con garantía.

Los recursos a largo plazo están compuestos por los créditos bancarios, fondos gubernamentales, arrendamientos financieros y la emisión de bonos.

El control interno es de vital importancia para cualquier empresa, pues ayuda a conocer que tan confiables son sus estados financieros, a la vez salvaguarda sus activos y facilita la toma de decisiones. Su finalidad es procurar información adecuada para el uso de los directivos, evitar fraudes, proteger la entidad y sobre todo lograr una buena organización de la misma.

Establecer un buen sistema de control interno es las empresas ha sido dada vez más importante ya que permite medir la eficiencia y productividad al momento de ser

implantado. También permite tener la seguridad de con que se cuenta y saber cuándo hay faltantes, estos se detectan de manera rápida y oportuna.

Funciones típicas del ciclo de tesorería:

- Relaciones con sociedades financieras y de crédito.
- Relaciones con los accionistas.
- Administración del efectivo y las inversiones.
- Acumulación, cobro y pago de intereses y dividendos.
- Custodia física del efectivo y valores.
- Administración de la moneda extranjera incluyendo riesgos cambiarios.
- Administración y vigilancia de la deuda.
- Operaciones de inversión y financiamiento.
- Administración financiera de planes de beneficio a empleados.
- Administración de seguros.

Asientos contables comunes:

- Obtención de financiamiento.
- Pago de financiamiento.
- Emisión y retiro de acciones.
- Compra y venta de inversiones en valores.
- Acumulaciones, cobros y pagos de intereses y dividendos.
- Amortizaciones de descuentos, gastos y primas diferidos, en relación con deudas e inversiones.
- Cambios en los valores según libros de inversiones y deuda.

- Compra y venta de moneda extranjera.

Formas y documentos importantes:

- Certificados provisionales de acciones.
- Acciones emitidas.
- Obligaciones, bonos, papel comercial.
- Acciones, bonos y otros instrumentos adquiridos como inversiones.
- Títulos de crédito como cheques, pagarés, cartas de crédito, etc.

Hemos conocido todos los aspectos generales del control interno historia, objetivo, definición, metodología, etc. Que ligado a la auditoría nos dan la pauta para realizar un estudio y evaluación del mismo y ver que ninguna actividad este fuera de los controles establecidos para tener una fuente de información razonable de cómo se encuentra la empresa en un tiempo determinado y que desviaciones no afecten significativamente, previamente se tiene que establecer un control interno que cumpla con todos los requisitos anteriores y que se encuentra en todas las actividades que realice la empresa.

En el siguiente capítulo vamos a ver detalladamente los conceptos y características principales de empresas que se dedican a la construcción así como su tratamiento contable de costos, ingresos y egresos, su forma especial de tributación y el entorno en el que se encuentra en la región para que derivado de eso se puede comprender más fácilmente que es lo más recomendable para dicha empresa tomando en cuenta todo lo que ya hemos visto atrás.

CAPÍTULO IV

EMPRESAS CONSTRUCTORAS.

Finalmente en este último capítulo teórico veremos el régimen de las empresas constructoras conceptos, características, clasificación, tratamiento contable de sus costos, ingresos y contratos derivados de los contratos de la construcción, su régimen especial de tributación así como el entorno económico de estas empresas en la ciudad de Uruapan Michoacán debido a que todo esto nos ayuda a implementar el control más adecuado a sus necesidades.

4.1 CONCEPTOS Y CARACTERÍSTICAS GENERALES DE LA EMPRESAS DEDICADAS A LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN.

I. CONTRATO DE OBRA A PRECIOS UNITARIOS.

En este tipo de contrato el contratante se obliga a pagar al contratista las estimaciones de obra ejecutada por unidad terminada, se fija en un monto estimado del costo de la obra a ejecutar y se aplica un precio unitario determinado según el proceso de construcción que el contratante debe pagar al contratista por cada avance.

En estos contratos hay cláusulas que permiten modificar los precios unitarios según los aumentos en los materiales y mano de obra de acuerdo a precios del mercado, en este tipo de contrato los riesgos corren a cargo del contratista y se pasan al contratante conforme se concluyan las etapas de las obras ejecutadas.

1. CONTRATO A PRECIO UNITARIO.

Es en el que se paga al contratista un importe específico por cada unidad de trabajo realizada y su única variable son las unidades de trabajo realizadas.

II. CONTRATO DE OBRA DE COSTO MÁS COMISIÓN.

Es una combinación de contrato de precios unitarios y de administración, en él, el contratista suministre el costo de los materiales, mano de obra y gastos indirectos más una comisión por administrar y dirigir la obra, además el contratista facturará el importe total de los gastos anexando un análisis de los mismos. El contratante se compromete a cubrir estos costos en su totalidad al contratista.

1. El contratista recibe el reembolso de los costos permitidos más un porcentaje o cuota fija que representa una utilidad.

III. CONTRATO DE OBRA POR ADMINISTRACIÓN.

Es un contrato de prestación de servicios, ya que el constructor aplica sus conocimientos para dirigir y administrar la obra sin tener ninguna responsabilidad, ya que esta es cubierta directamente por el contratante de la obra.

1. Es el contrato en el que el contratante se encarga de la administración del proyecto y de los trabajos realizados.

IV. CONTRATO DE OBRA PÚBLICA.

Es el que el estado construye con un fin de interés general o beneficio público, este contrato tiene por objeto conservar o modificar bienes inmuebles, en él, el estado se obliga a pagar una parte del precio y la otra paga el constructor.

V. CONTRATO DE OBRA PRIVADA.

Son los que se celebran entre particulares en los cuales una de las partes se obliga a construir y otra a pagar una obra determinada, este tipo de contrato puede hacerse a precios alzados, unitarios, costo más comisión y por administración de obra.

VI. ESTIMACIÓN DE OBRA.

Es el documento en el que se hace constar la valuación de los trabajos ejecutados en un periodo determinado y será el que sirva para cumplir con la obligación del pago parcial.

En momento de autorización o aprobación de las estimaciones para efectos de acumulación de los ingresos en cuando se firme de conformidad dicha estimación.

VII. AVANCE DE OBRA.

Es la ejecución física parcial de los trabajadores de obra realizados por el contratista.

VIII. ANTICIPOS DE OBRA.

Es la ejecución física parcial de los trabajos de obra realizados por el contratista.

1. ANTICIPOS DE OBRA.

Es la cantidad que reciben los contratistas por concepto de anticipos a cuenta de los trabajos acordados, estos anticipos se deben ir amortizando en las estimaciones de obras ejecutadas.

2. AVANCE DE OBRA EJECUTADA.

La acumulación de ingresos en este tipo de obra en contra la prestación de estimaciones, cuando estas no la presentan o sea mayor a tres meses deberá considerarse como ingreso al avance trimestral de la construcción.

IX. ESTIMACIÓN DE OBRA EJECUTADA.

Es el documento en el que se cuantifica y valúa el volumen de unidades de los trabajos de obra realizados en un periodo determinado, de acuerdo con los conceptos de obra aplicando el costo de los precios unitarios.

X. PAGOS A CUENTA.

Se consideran como anticipos a cuenta de estimaciones, por ello son ingresos acumulables cuando de efectúen y deberán descontarse de la estimación de obra ejecutada.

XI. INGRESOS NO RELACIONADOS CON EJECUCIÓN DE OBRA.

Toda empresa constructora puede tener ingresos diferentes a la construcción, pudiendo ser una sociedad mercantil, o una persona física con actividad empresarial.

Algunos de los otros ingresos de la empresa constructora son:

- Ventas de materiales.
- Ventas de bienes de activo fijo.
- Arrendamiento de maquinaria o equipo.
- Fletes realizados a terceros.

- Dividendos (sociedades mercantiles).

Las personas físicas con actividad empresarial dedicadas a la industria de la construcción pueden tener otros ingresos que no se acumularán a su actividad por no tener relación con ella, como puede ser: sueldos, honorarios, uso o goce temporal de bienes no incluidos en la actividad empresarial, dividendos, etc.

4.2 CLASIFICACIÓN DE LAS EMPRESAS DEDICADAS A LA INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN.

Las empresas constructoras se pueden clasificar en empresas de tamaño pequeño, mediano, grande y multinacional en función de los medios humanos y mecánicos con que cuenta, así como del capital que dispone, el tipo de obra que realiza y el ámbito de sus actuaciones. Las características con que cuenta cada una de ellas se detallan a continuación:

Empresa constructora pequeña.

- Ubicación local.
- No dispone técnicos o uno de grado medio.
- Propiedad, generalmente de tipo familiar.
- Personal poco numeroso y poca fluctuación del mismo.
- Es subsidiaria de la empresa matriz generalmente, aunque realice obras de subcontrata de poca envergadura.
- No tiene parque de maquinaria. Suele ser de pequeño material y herramienta de mano.

- Tiene unos gastos generales mínimos, por tanto, tiene costes muy bajos y es muy competitiva.
- Poseen un organigrama básico.
- Tiene una gran agilidad y adaptabilidad y en general una mayor eficacia de flexibilidad.

Empresa constructora mediana.

- Ubicación provincial y comunitaria.
- Personal cualificado mayoritariamente. Suele haber técnicos superiores.
- Se constituyen sociedades de tipo familiar o de varios socios.
- Mayor personal y hay fluctuación del mismo en diversas obras.
- Tienen calificaciones como empresa, pero suelen trabajar también como subsidiarios de empresas matrices.
- Suelen trabajar por contrata.
- Tienen organigramas con departamento ya algo definidos.
- Tienen parque de maquinaria, aunque suelen recurrir a alquilarlo o subcontratarlo en muchas ocasiones según la conveniencia.
- Sus gastos generales son medios o de cuantía ya alta.
- Tienen relaciones con entes públicos de ámbito local, provincial y autonómico.

Empresa constructora grande o multinacional.

- Ubicación local, provincial, nacional e internacional.
- Poseen Consejo de Administración y un gran número de accionistas que cotizan en bolsa.

- Poder exclusividad en las grandes obras.
- Cuentan con un personal muy especializado, existiendo todo tipo de técnicos titulados.
- Tienen como subsidiarias a las empresas pequeñas y medianas.
- Poseen parques de maquinaria pesa muy importantes,
- Cuentan con una estructura jerárquica muy bien definida con organigramas muy complejos.
- Tienen unos gastos generales importantísimos.
- Cuenta con contactos políticos de alto nivel, con relaciones nacionales e internacionales.

Otro tipo de clasificación puede ser:

1. Obra pública.

Generalidades.

La construcción de obra pública federal se encuentra regulada mediante la Ley de Obras Públicas y Servicios relacionados con las mismas. (LOPS) y su reglamento (RLOPS).

El artículo 3° de la LOPS establece que se consideran obras públicas los trabajos que tengan por objeto construir, instalar, ampliar, adecuar, remodelar, restaurar, conservar, mantener, modificar y demoler bienes inmuebles. Asimismo, quedan comprendidos dentro de las obras públicas los conceptos siguientes:

1. El mantenimiento y la restauración de bienes inmuebles incorporados o adheridos a un inmueble, cuando implique la modificación de este último.
2. Los proyectos integrales, en los cuales el contratista se obliga desde el diseño de la obra hasta su terminación total, incluyéndose, cuando se requiera, la transferencia de tecnología.
3. Los trabajos de exploración, localización y perforación distintos a los de extracción de petróleo y gas; mejoramiento del suelo y subsuelo; desmontes; extracción y aquellos similares, que tengan por objeto la explotación y desarrollo de los recursos naturales que se encuentren en el suelo o en el subsuelo.
4. Instalación de islas artificiales y plataformas utilizadas directa o indirectamente en la explotación de recursos naturales.
5. Los trabajos de infraestructura agropecuaria.
6. La instalación, montaje, colocación o aplicación, incluyendo las pruebas de operación de bienes muebles que deban incorporarse, adherirse o destinarse a un inmueble, siempre y cuando dichos bienes sean proporcionados por la convocante al contratista; o bien, cuando se incluyan la adquisición y su precio sea menor al de los trabajos que se contraten.
7. Las asociadas a proyectos de infraestructura que impliquen inversión a largo plazo y amortización programada en los términos de la LOPS, en las cuales el contratista se obligue desde la ejecución de la obra, su puesta en marcha, mantenimiento y operación de la misma.
8. Todos aquellos de naturaleza análoga, salvo que su contratación se encuentre regulada en forma específica por otras disposiciones legales. Corresponderá a

la Secretaría de la Función Pública, a solicitud de la dependencia o entidad que se trate, determinar si los trabajos se ubican en la hipótesis de este numeral.

Por su parte, el artículo 4° de la LOPS señala que se consideran como servicios relacionados con las obras públicas, los trabajos que tengan por objeto concebir, diseñar y calcular los elementos que integran un proyecto de obra pública; las investigaciones, estudios, asesorías y consultorías que se vinculen con las acciones que regula dicha ley; la dirección o supervisión de la ejecución de las obras y los estudios que tengan por objeto rehabilitar, corregir o incrementar la eficiencia de las instalaciones. Asimismo, quedan comprendidos dentro de los servicios relacionados con las obras públicas los conceptos siguientes:

1. La planeación y el diseño, incluyendo los trabajos que tengan por objeto concebir, diseñar proyectar y calcular los elementos que integran un proyecto de ingeniería básica, estructural, de instalaciones, de infraestructura, industrial, electromecánica y de cualquier otra especialidad de la ingeniería que se requiera para integrar un proyecto ejecutivo de obra pública.
2. La planeación y el diseño, incluyendo los trabajos que tengan por objeto concebir, diseñar, proyectar y calcular los elementos que integran un proyecto urbano, arquitectónico, de diseño gráfico o artístico y de cualquier otra especialidad del diseño, la arquitectura y el urbanismo, que se requiera para integrar un proyecto ejecutivo de obra pública.
3. Los estudios técnicos de agrología y desarrollo pecuario, hidrología, mecánica de suelos, sismología, topografía, geología, geodesia, geotécnica, geofísica,

geotermia, oceanografía, meteorología, aerofotogrametría, ambientales, ecológicos y de ingeniería de tránsito.

4. Los estudios económicos y de planeación de preinversión, factibilidad técnico económica, ecología o social, de evaluación, adaptación, tenencia de la tierra, financieros, de desarrollo y restitución de la eficiencia de las instalaciones.
5. Los trabajos de coordinación, supervisión y control de obra; de laboratorio de análisis y control de calidad; de laboratorio de geotécnica, de resistencia de materiales y radiografías industriales; de preparación de especificaciones de construcción, presupuestación o la elaboración de cualquier otro documento o trabajo para la adjudicación del contrato de la obra correspondiente.
6. Los trabajos de organización, informática, comunicaciones, cibernética y sistemas aplicados a las materias que regula la ley.
7. Los dictámenes, peritajes, avalúos y auditorías técnico – normativas, y estudios aplicables a las materias que regula la ley.
8. Los estudios que tengan por objeto rehabilitar, corregir, sustituir o incrementar la eficiencia de las instalaciones de un bien inmueble.
9. Los estudios de apoyo tecnológico, incluyendo los de desarrollo y transferencia de tecnología entre otros.
10. Todos aquellos de naturaleza análoga.

Contratación de las obras.

Es importante señalar que la LOPS establece diversas disposiciones que deben seguir las entidades y dependencias públicas para la contratación de las obras con particulares, entre las que destacamos las siguientes:

1. Las dependencias y entidades podrán contratar obras públicas y servicios relacionados con las mismas, mediante los procedimientos de contratación que a continuación se señalan (artículo 27):
 - a) Licitación pública.
 - b) Invitación a cuando menos tres personas.
 - c) Adjudicación directa.
2. Las dependencias y entidades deberán establecer los mismos requisitos y condiciones para todos los participantes en los procedimientos de contratación y proporcionales igual acceso a la información relacionada con dichos procedimientos a fin de evitar favorecer a algún participante (artículo 27).
3. Los contratos de obras públicas y los de servicios relacionados con las mismas se adjudicarán, por regla general, a través de licitaciones públicas, mediante convocatoria abierta, que para que libremente se presenten proposiciones solventes en un sobre cerrado que sepa abierto públicamente (artículo 27).
4. Los contratos de obras públicas y de servicios relacionados con las mismas podrán ser de cuatro tipos (artículo 45):
 - a) Sobre la base de los precios unitarios, en cuyo caso el importe de la remuneración o pago total que deba cubrirse al contratista se hará por unidad de concepto de trabajo terminado.
 - b) A precio alzado, en cuyo caso el importe de la remuneración o pago total fijo que deba cubrirse al contratista será por los trabajos totalmente terminados y ejecutados en el plazo establecido.

Las proporciones que se presenten a los contratistas para la celebración de estos contratos, tanto en sus aspectos técnicos como económicos, deberán estar desglosadas por los menos en cinco actividades principales.

- c) Mixtos, cuando contengan una parte de los trabajos sobre la base de precios unitarios y otra, a precio alzado.
- d) Amortización programada, en cuyo caso el pago total acordado en el contrato de las obras públicas relacionados con proyectos de infraestructura, se efectuarán en función del presupuesto aprobado para cada proyecto.

Los trabajos cuya ejecución comprenda más de un ejercicio, deberán formularse en un solo contrato, por el costo total y la vigencia que resulte necesaria para la ejecución de los trabajos, sujetos a la autorización presupuestaria de los términos de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

- 5. Los contratos de obras públicas y servicios relacionados con las mismas contendrán, en lo aplicable, lo siguiente (artículo 46):
 - a) El nombre, denominación o razón social de la dependencia o entidad convocante y del contratista.
 - b) La indicación del procedimiento conforme al cual se llevó a cabo la adjudicación del contrato.
 - c) Los datos relativos a la autorización del presupuesto para cubrir el compromiso derivado del contrato.
 - d) Acreditación de la existencia y personalidad del licitante adjudicado.

- e) La descripción pormenorizada de los trabajos que se deban ejecutar, debiendo acompañar como parte integrante el contrato, en el caso de las obras, los proyectos, planos, especificaciones, normas de calidad, programas y presupuestos; tratándose de servicios, los términos de referencia.
- f) El precio a pagar por los contratos objeto del contrato, así como los plazos, forma lugar y pago y, cuando corresponda, de los ajustes de los costos.
- g) El plazo de ejecución de los trabajos, así como de los plazos para verificar la terminación de éstos y la elaboración del finiquito.
- h) Porcentajes, número y fecha de las exhibiciones y amortización de los anticipos que se otorguen.
- i) Forma o términos y porcentajes de garantizar la correcta inversión de los anticipos y el cumplimiento del contrato.
- j) Términos, condiciones y el procedimiento para la aplicación de penas convencionales, retenciones y/o descuentos.
- k) Procedimientos de ajuste de costos que regirá durante la vigilancia del contrato.
- l) Términos en que el contratista, en su caso, reintegrará las cantidades que hubiere recibido en exceso por la contratación o durante la ejecución de los trabajos, para lo cual se utilizará el procedimiento establecido en el artículo 55 de la LOPS.
- m) La indicación de que en caso de violaciones en materia de derechos inherentes a la propiedad intelectual, la responsabilidad estará a cargo del licitante o contratista según sea el caso. Salvo que exista impedimento, la estipulación de que los derechos inherentes a la propiedad intelectual, que se

deriven de los servicios de consultoría, asesorías, estudios e investigaciones contratados, invariablemente se constituirán a favor de la dependencia o de la entidad, según corresponda, en términos de las disposiciones legales aplicables.

- n) Los procedimientos para resolución de controversias previstos en el capítulo Tercero del Título Séptimo de la LOPS, distintos al procedimiento de conciliación.
- o) Casuales por las que la dependencia o entidad podrá dar por rescindido en el contrato.
- p) Los demás aspectos y requisitos previstos en la convocatoria a la licitación e invitaciones a cuando menos a tres personas, así como relativos al tipo de contratos de que se trate.

Para los efectos de la LOPS, la convocatoria a la licitación, el contrato, sus anexos y la bitácora de los trabajos son los instrumentos que vinculan a las partes en sus derechos y obligaciones. Las estipulaciones que se establezcan en el contrato no deberán modificar las condiciones previstas en la convocatoria a la licitación.

En la formalización de los contratos, podrán utilizarse los medios de comunicación electrónica que al efecto autorice la Secretaría de la Función Pública.

En la elaboración, control y seguimiento de la bitácora, se deberán utilizar medios remotos de comunicación electrónica que la Secretaría de la Función Pública autorice.

6. Los contratista que celebren los contratos deberán garantizar (artículo 48):

- a) Los anticipos que reciban. Estas garantías deberán presentarse en la fecha y lugar establecidos en la convocatoria de la licitación o en su defecto, dentro de los 15 días naturales siguientes a la fecha de notificación del fallo y por la totalidad del monto de los anticipos.
- b) El cumplimiento de los contratos. Esta garantía deberá presentarse en la fecha y lugar establecidos en la convocatoria de la licitación o su defecto, dentro de los 15 días naturales siguientes a la fecha de modificación del fallo.

Para los efectos anteriores, los titulares de las dependencias o los órganos de gobierno de la entidades fijarán las bases, la forma y el porcentaje a los que deberán sujetarse las garantías que se constituirán, considerando los antecedentes de cumplimiento de los contratistas en los contratos celebrados con las dependencias y entidades, con el fin de determinar montos menores para éstos, de acuerdo con los lineamientos que al respecto emita la Secretaría de la Función Pública. En los casos señalados en los artículos 42 fracciones IX y X, y 43 de la LOPS, el servidor público facultado para firmar el contrato, bajo su responsabilidad, podrá exceptuar a los contratistas de presentar la garantía del cumplimiento del contrato respectivo.

Ejecución de obras.

Para la ejecución de obras, la LOPS establece diversos lineamientos, de los cuales destacamos los siguientes:

1. La ejecución de los trabajos deberá iniciarse en la fecha señalada en el contrato respectivo, y la dependencia o entidad contratante oportunamente pondrá a disposición del contratista el o los inmuebles en que deban llevarse a

cabo. El incumplimiento de la dependencia o entidad prorrogará en igual plazo la fecha que originalmente pactada para la conclusión de los trabajos. La entrega deberá constar por escrito (artículo 52).

2. En el caso previsto en el artículo 19-Bis de la LOPS, el contratista deberá realizar las gestiones conducentes para adquirir los bienes inmuebles o construir los derechos reales que sean necesarios para ejecutar la obra pública, según los términos y condiciones establecidos en el contrato (artículo 52-Bis).

Una vez formalizada la adquisición de los bienes inmuebles o la constitución de derechos reales, el contratista deberá transmitir la propiedad o la titularidad de los derechos a la dependencia o entidad contratante.

3. Las estimaciones de los trabajos ejecutados se deberán formular con una periodicidad no mayor a un mes. El contratista tendrá que presentarlas a la residencia de obra dentro de los seis días naturales siguientes a la fecha de corte para el pago de las estimaciones que hubiere fijado la dependencia o entidad en el contrato, acompañadas de la documentación que se acredite la procedencia de su pago; la residencia de obra para realizar la revisión y autorización de las estimaciones contará con un plazo de no mayor a 15 días naturales siguientes a su presentación. En el supuesto de que surjan diferencias técnicas o numéricas que no puedan ser autorizadas dentro de dicho plazo, éstas se resolverán e incorporarán en la siguiente estimación (artículo 54).

La dependencia o entidad deberá pagar las estimaciones por trabajos ejecutados bajo su responsabilidad, en un plazo no mayor a 20 días naturales, contados a partir de la fecha en que hayan sido autorizadas por la residencia de la obra de que se trate y que el contratista haya prestado la factura correspondiente.

Los pagos de cada una de las estimaciones por trabajos ejecutados son independientes entre sí y, por tanto, cualquier tipo y secuencia será sólo para efecto de control administrativo.

Las dependencias y entidades realizarán, preferentemente, el pago a contratistas a través de medios de comunicación electrónica.

En los proyectos de infraestructura productiva de largo plazo, la forma de estimar los trabajos y los plazos para su pago, deberán establecerse en las bases de licitación y en el contrato correspondiente.

4. Cuando a partir del acto de la presentación y apertura de propuestas ocurran circunstancias de orden económico no previstas en el contrato que determinen un aumento o reducción de los costos directos de los trabajos aún no ejecutados conforme al programa pactado, dichos costos, cuando proceda, deberán ser ajustados atendiendo al procedimiento de ajuste acordado por las partes del contrato, según por el artículo 57 de la LOPS. El aumento o reducción correspondientes deberá constar por escrito (artículo 56).

No darán lugar a ajuste de costos, las cuotas compensatorias que, conforme a ley de la materia, pudieran estar sujetas a la importación de bienes contemplados en la realización de los trabajos.

5. El contratista comunicará a la dependencia o entidad la conclusión de los trabajos que fueron encomendados, para que ésta, dentro del plazo pactado, verifique la debida terminación de los mismos conforme a las condiciones establecidas en el contrato. Al finalizar la verificación de los trabajos, la dependencia o entidad contará con un plazo de 15 días naturales para proceder a su recepción física, mediante el levantamiento del acta correspondiente, quedando bajo su responsabilidad (artículo 64).

Recibidos físicamente los trabajos, las partes deberán elaborar el finiquito de los mismos, dentro del término estipulado en el contrato, el cual no podrá exceder de 60 días naturales a partir de la recepción de los trabajos. En el finiquito se hará constar los créditos a favor y en contra de que resulten para cada uno de ellos, describiendo el concepto general que les dio origen y el saldo resultante.

De existir desacuerdo entre las partes respecto al finiquito, o bien, el contratista no acuda con la dependencia o entidad para su elaboración dentro del plazo señalado en el contrato, ésta procederá a elaborarlo, debiendo comunicar el resultado al contratista dentro de un plazo de 10 días naturales, contando a partir de su emisión; una vez notificado el resultado de dicho finiquito el contratista, éste tendrá un plazo de 15 días naturales para alegar lo que a su derecho corresponda, si transcurrido este plazo no realiza alguna gestión, se dará por aceptado.

Determinado el saldo total, la dependencia o entidad pondrá a su disposición del contratista el pago correspondiente, mediante su ofrecimiento o la consignación respectiva, o bien, solicitará el reintegro de los importes resultantes; debiendo, en

forma simultánea, levantar el acta administrativa que dé por extinguidos los derechos y obligaciones asumidos por ambas partes en el contrato.

Legislación de entidades federativas.

Es importante destacar que cada entidad federativa tiene normatividad propia para la obra pública que realice el gobierno de los estados, por lo que éstos y sus dependencias deben observar dichos lineamientos para la contratación que las obras con los particulares. En el caso del Distrito Federal, la ley que regula la obra pública es la Ley de Obras Públicas del Distrito Federal.

2. Obra con particulares.

La construcción de obra particular puede ser de varios tipos, es decir, puede consistir en la edificación de casas-habitación, de edificios de uso comercial y de oficina, así como de condominios, etcétera.

La construcción de obra particular puede llevarse a cabo mediante diversas modalidades o contratos los cuales se citan a continuación:

1. Contrato a precio fijo o alzado.

En éste, el contratista conviene un monto invariable por el contrato (precio fijo total por la obra), no sujeto a ajustes que deriven de los costos incurridos por el contratista.

Es importante señalar que, en materia federal, el contrato a precio fijo o alzado se rige por el Código Civil Federal. Las principales disposiciones que dicho

ordenamiento establece para este contrato son las siguientes (artículos 2616 a 2645):

- Todo el riesgo de la obra correrá a cargo del empresario hasta el acto de la entrega, a no ser que hubiere morosidad de parte del dueño de la obra en recibirla, o convenio expreso en contrario.
- Siempre que el empresario se encargue por ajuste cerrado de la obra en cosa inmueble cuyo valor sea más de cien pesos, se otorgará el contrato por escrito, incluyéndose en él una descripción pormenorizada, y en los casos que lo requieran, un plano, diseño o presupuesto de la obra.
- Si no hay plano, diseño o presupuesto para la ejecución de la obra y surgen dificultades entre el empresario y el dueño, serán resueltas teniendo en cuenta la naturaleza de la obra, el precio de ella y la costumbre del lugar; oyéndose el dictamen de peritos.
- El perito que forme el plano, diseño o presupuesto de una obra y su ejecución, no puede cobrar el plano, diseño o presupuesto fuera el honorario de la obra; mas si ésta no se ha llevado a cabo por una culpa del dueño, podrá cobrarlo, a no ser que al encargárselo se hayan pactado que el dueño no lo paga si no le conviniere aceptarlo.
- Cuando se haya invitado a varios peritos para hacer los planos, diseños o presupuestos, con el objeto de escoger entre ellos el que parezca mejor, y los peritos han tenido conocimiento de esta circunstancia, ninguno puede cobrar honorarios, salvo convenio por expreso; sin embargo, podrá el autor

del plano, diseño o presupuesto aceptado, cobrar su valor cuando la obra se ejecutare conforme a él por otra persona.

- El autor del plano, diseño o presupuesto que no hubiere sido aceptado podrá cobrar su valor si la obra se ejecutare conforme a él por otra persona, aun cuando se hayan hecho modificaciones en los detalles.
- Cuando al encargarse una obra no se ha fijado el precio, se tendrá por tal, si los contratantes no estuviesen de acuerdo después, el que designen los aranceles, o a falta de ellos el que tasen peritos.
- El precio de la obra se pagará al entregarse ésta, salvo convenio en contrario.
- El empresario que se encargue de ejecutar alguna obra por precio determinado, no tiene derecho a exigir después ningún aumento, aunque lo haya tenido el precio de los materiales o el de los jornales. Lo antes dispuesto se observará también cuanto haya sido algún cambio o aumento en el plano o diseño, a no ser que sean autorizados por escrito por el dueño y con expresa designación del precio.
- Una vez pagado y recibido el precio, no hay lugar a reclamación sobre él, a menos que al pagar o recibir, las partes se hayan reservado expresamente el derecho a reclamar.
- El que se obliga a hacer una obra por ajuste cerrado, debe comenzar y concluir en los términos designados en el contrato y, en caso contrario, en los que sean suficientes, a juicio de peritos.

- El que se obligue a hacer una obra por piezas o por medida, puede exigir que el dueño la reciba en partes y se la pague en proporción de las que reciba.
- La parte pagada se presume aportada y recibida por el dueño; pero no habrá lugar a esa presunción solamente porque el dueño haya hecho adelantos a buena cuenta del precio de la obra, si no se expresa que el pago se aplique a la parte ya entregada.
- El empresario que se encargue de ejecutar alguna obra, no puede hacerla ejecutar por otro, a menos que se haya pactado lo contrario, o el dueño lo consienta; en estos casos, la obra se hará siempre bajo la responsabilidad del empresario.
- Recibida y aprobada la obra por el que la encargó, el empresario es responsable de los defectos que después aparezcan y que procedan de vicios en su construcción y hechura, mala calidad de los materiales empleados o vicios del suelo en que se fabricó; a no ser que por disposición expresa del dueño se hayan empleado materiales defectuosos, o que se haya edificado en terreno inapropiado elegido por el dueño, a pesar de las observaciones del empresario.
- El dueño de una obra ajustada por un precio fijo, puede desistir de la obra comenzada, con tal que indemnice al empresario por todos los gastos y trabajos y de la utilidad que pudiera haber sacado de la obra.

- Cuando la obra fue ajustada por peso o medida, sin designación el número de piezas o de la medida total, el contrato puede resolverse por una y otra parte, sobre las partes designadas, pagándose la parte concluida.
- Pagado el empresario de lo que le corresponde, el dueño queda en libertad de continuar la obra, empleando a otras personas, aun cuando aquélla siga conforme al mismo plano, diseño o presupuesto.
- Los que trabajen por cuenta del empresario o le suministren material para la obra, no tendrán acción contra el dueño de ella, sino hasta la cantidad que alcance al empresario.
- El empresario es responsable del trabajo ejecutado por las personas que ocupe en la obra.
- Cuando se conviniere en que la obra deba hacerse a satisfacción del propietario o de otra persona, se entiende reservada la aprobación, a juicio de peritos.
- El constructor de cualquier obra mueble tiene derecho de retenerla mientras se le pague, y su crédito será cubierto preferentemente con el precio de dicha obra.
- Los empresarios constructores son responsables por la inobservancia de las disposiciones municipales o de policía y por todo daño que causen a los vecinos.

2. Contrato a precios unitarios.

Según el Boletín D-7 de las NIF, las principales características de este contrato son las siguientes:

- a) Se conviene con el contratista el pago específico por cada unidad de trabajo que se realiza.
- b) El contrato se negocia a precio fijo y su única variable son los unidades de trabajo realizadas.
- c) El contrato se adjudica sobre la base de un precio total, el cual es la suma de las unidades específicas por sus precios unitarios.

Normalmente, la forma en que se determina el precio total del contrato puede ocasionar precios unitarios desbalanceados a medida que el trabajo progresa, debido a que algunas unidades previamente cuantificadas, pudieron haberseles asignado precios más altos, en comparación con las unidades pendientes de entregar.

3. Contrato de costo más comisión.

La característica principal de este contrato consiste en que el contratista recibe el reembolso de los costos permitidos, definidos en el contrato más un por ciento de éstos o una cuota fija, que representa una utilidad.

4. Contrato por administración.

Mediante este contrato, el contratista se encarga de la administración del proyecto y de que los trabajos sean realizados.

En ocasiones, es el contratista quien efectúa las erogaciones por cuenta y a nombre del cliente y, en otras, el cliente es quien las paga de manera directa. Por lo anterior, los pagos que deben cubrirse al contratista son:

- a) Los honorarios definidos, incluyendo la utilidad.

- b) Las erogaciones, cuando el contratista las realice a nombre y por cuenta del cliente. En ningún caso las erogaciones formarán parte de los costos del contratista.

Es importante destacar que para llevar a cabo la ejecución de las obras contratadas con particulares, con independencia de la modalidad de contrato que se haya adoptado, las empresas constructoras deben observar las regulaciones emitidas por las entidades federativas en donde se realiza la construcción. En el caso del Distrito Federal, los lineamientos pertinentes se contienen esencialmente en el Reglamento de construcciones para el Distrito Federal, la Ley de Desarrollo Urbano del Distrito Federal y su Reglamento, así como la Ley Ambiental y la Vivienda, ambas del Distrito Federal.

3. Desarrollos inmobiliarios.

Las empresas constructoras que realizan desarrollos inmobiliarios pueden ejecutar los trabajos de acuerdo con las modalidades siguientes:

1. Contratos con el gobierno federal o gobiernos locales (obra pública).
2. Contratos con particulares.
3. Construcciones con financiamiento propio o financiamiento externo para venta de inmuebles al público.

En los casos mencionados en los números 1 y 2 se deberá observar lo señalado en los numerales 1 y 2 anteriores de las obras de los particulares.

Por lo que se refiere a las construcciones con financiamiento propio externo, es importante destacar que éstas se realizan sin la celebración de contratos de construcción con los clientes, ya que pueden presentarse entre otras, las modalidades siguientes:

1. La construcción se realiza con capital propio o externo hasta que finalice la misma. Momento en que se efectúa la venta de los inmuebles mediante contratos de compraventa.
2. La construcción se inicia con capital propio o externo y después se efectúa la preventa de los inmuebles que integran la construcción, a fin de que con estos recursos se continúe la obra. La preventa se lleva a cabo antes de que finalice la construcción, celebrando con los clientes contratos de compraventa.
3. Antes de comenzar la construcción se efectúa la preventa de los inmuebles que integran la misma, con dichos recursos se inicia la obra. La citada preventa se realiza celebrando con los clientes contratos de compraventa.

Cabe señalar para esto que en México no existe la empresas públicas ya que aquí todas son privadas.

4.3 TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS COSTOS, INGRESOS Y CONTRATOS DE LA CONSTRUCCIÓN.

1. Tipos de contratos de construcción.

Fundamento: Boletín D-7 de las NIF.

Las NIF que regulan la construcción o fabricación de ciertos bienes de capital presuponen la existencia de un acuerdo contractual para realizar esta actividad, ya que conforme a dichas normas, el contrato es el que da la pauta para el reconocimiento de los ingresos y los costos inherentes en los registros contables.

El contrato de construcción se define como el que se negocia específicamente para la construcción o fabricación de un activo o de una combinación de activos íntimamente relacionados o interdependientes, en términos de su diseño, tecnología y función, o su último propósito o uso.

Como ejemplos de contratos de construcción de un activo se encuentran, entre otros, los de la construcción o fabricación de:

- Puentes.
- Edificios.
- Embarcaciones.
- Caminos.

Como ejemplo de contratos de construcción de un grupo de activos se encuentran, entre otros, los de la construcción o fabricación de:

- Refinerías.
- Partes de una planta o equipo.
- Conjuntos habitacionales.
- Conjuntos industriales.

En términos generales, los contratos de construcción son aquellos para la:

- a) Construcción física de activos.
- b) Prestación de servicios que están relacionados directamente relacionados con la construcción de un activo entre otros:
 - Servicios de administración de proyecto.
 - Servicios de ingeniería técnica.
 - Diseños arquitectónicos.
- c) Destrucción, inclusive demolición, y restauración de activos y su entorno.
- d) Fabricación o producción de ciertos bienes de capital.

Es importante señalar que dentro de estos últimos no deben considerarse los siguientes:

- Contratos que impliquen ventas de un fabricante de bienes producidos en una operación de fabricación estandarizada (como ejemplo, automóviles), incluso si se producen conforme a especificaciones del cliente.
- Contratos de proveeduría para el suministro de bienes de inventario o provenientes de una producción homogénea continua, en un determinado tiempo.

Los tipos básicos de contratos de construcción de enumeran las NIF son los que a continuación se mencionan:

Contrato a precio fijo o alzado.

Mediante éste, el contratista conviene un motivo invariable por el contrato (precio fijo total por obra), no sujeto a ajustes que deriven de los costos incurridos por el contratista.

Contrato a precios unitarios.

Las características de este contrato son las siguientes:

- a) Se paga al contratista un importe específico por cada unidad de trabajo que se realiza.
- b) En esencia, el contrato se negocia a precio fijo y sus únicas variables son las unidades de trabajo realizadas.
- c) Normalmente, el contrato se adjudica sobre la base de un precio total, mismo que es la suma de las unidades específicas por sus precios unitarios.

Cabe destacar que la forma en que se determina el precio total del contrato puede ocasionar precios unitarios desbalanceados a medida de que el trabajo progresa, debido a que algunas unidades previamente cuantificadas pudieron haberseles asignado con precios más altos, en comparación con las unidades pendientes de entregar.

Contrato de costo más comisión (sobre la base de costos más cantidad convenida)

Mediante éste, el contratista recibe el reembolso de los costos permitidos, definidos en el contrato, más un porcentaje de éstos o una cuota fija, que representa una utilidad.

Contrato por administración.

Este último se verifica cuando el contratista se encarga de la administración del proyecto y de que los trabajos realizados.

En ocasiones, el contratista es el que efectúa las erogaciones por cuenta y a nombre del cliente y, entre otras, el cliente las paga directamente. Por lo tanto, los pagos que deben cubrirse al contratista son:

- a) Los honorarios definidos (incluyendo la utilidad)
- b) Las erogaciones (cuando el contratista paga y solicita su reembolso al cliente).

En ningún caso dichas erogaciones formarán partes de los costos del contratista.

Los contratos de construcción pueden adoptar las modalidades que se indican a continuación y, en ocasiones, combinarse entre sí:

1. Llave en mano.

En esta modalidad el contratista se compromete a entregar una instalación ya probada y esté operando en forma plena. El cliente contrata un proyecto integral (ingeniería, procuración y construcción, así como las pruebas, puesta en marcha y/o financiamiento, si así se requiere).

El pago total fijo que debe efectuarse al contratista es por la obra o servicio totalmente terminado y ejecutado en el plazo establecido. La transmisión legal de la propiedad se realiza hasta que esté aceptado el equipo y sea operado por el cliente.

2. Por concesión a término (construir, operar y transferir).

El contratista debe financiar, construir y operar por medio de una concesión o licencia y, finalmente, transferir el activo del contrato.

3. Incentivo por desempeño.

Mediante esta modalidad se incorpora un incentivo para el contratista con el fin de sobrepasar los objetivos definidos de ejecución de obra, por medio de incrementos a la utilidad, o bien, mediante decrementos a la misma (o castigos por incumplimiento), si es que no alcanza dichos objetivos.

4. Niveles de esfuerzo.

Se obliga al contratista a dedicar un determinado nivel de esfuerzo en un periodo definido por un importe fijo. Los contratos por niveles de esfuerzo son proyectos que usualmente se refieren a la investigación o estudio de un área específica.

5. Procuración.

Mediante esta modalidad, los pagos al contratista están en función del costo de materiales u otros especificados, más un por ciento de utilidad.

6. Ingeniería y/o construcción.

Los pagos al contratista se efectúan sobre la base de horas laborales directas conforme a tarifas fijas por hora, las cuales cubren el costo de mano de obra directa, gastos indirectos y la utilidad.

7. Escalación de costos y/o precios.

En esta modalidad se incluye una cláusula contractual que permite ajustes a los precios de artículos específicos o cambios en las condiciones. Ejemplo: una cláusula la que establece modificaciones a los precios por inflación.

2. Reconocimiento y valuación de los ingresos y costos.

Generalidades.

Fundamento: Boletín D-7 de las NIF.

El reconocimiento contable de las operaciones relativas a los contratos de construcción es, en esencia, un proceso que cuantifica y distribuye el resultado de las operaciones que se verifican en la construcción de una obra.

Dicho resultado debe asignarse a distintos periodos contables, con base en la utilización de estimados de ingresos, costos y ganancias o pérdidas.

El estimado representa el presupuesto de los ingresos y los costos totales de la obra establecidos en un contrato.

Cabe destacar que las NIF de realización y periodo contable son los factores que fundamentan la contabilización de los contratos de construcción en el largo plazo.

Ahora bien, con el fin de asignar el resultado de las operaciones de construcción en los diversos periodos contables, se deben seguir los principios siguientes:

1. El ingreso debe reconocerse en forma periódica conforme se ejecuta o progresa la construcción, como si se tratara de una venta continua.
2. Los costos del contrato se deben identificar, cuantificar, estimar y acumular con un grado razonable de exactitud.
3. Para efectos de los numerales anteriores, se debe utilizar el método de por ciento de avance.

4. El método de por ciento de avance consiste en identificar el ingreso con los costos incurridos para alcanzar la etapa de avance de terminación del proyecto, resultando en el registro de ingresos, costos y ganancia o pérdida, que deben ser atribuidos a la proporción de trabajo terminado al cierre de periodo contable.
5. La aplicación de este método debe realizarse por separado a cada contrato de construcción. Lo anterior, debido a que las NIF presumen que cada contrato constituye un centro de utilidad para el reconocimiento del ingreso, la acumulación del costo y la cuantificación de la ganancia o pérdida. No obstante, bajo ciertas condiciones, los criterios se podrán aplicar a partes de un contrato o a un grupo de contratos.

Con el fin de comprender cabalmente la metodología del reconocimiento y valuación de los ingresos y costos de los contratos de construcción, analizaremos los conceptos siguientes conforme a las NIF:

1. Centro de utilidad.

El centro de utilidad es el que delimita el ámbito de acumulación del ingreso, del costo y de la utilidad, derivados de un contrato de construcción, de una porción del mismo, de un grupo de contratos o de contratos para la construcción de un activo adicional.

Dicha identificación procede en los términos siguientes:

- a) Sobre las parte de un contrato de construcción.

En el caso de que un contrato cubra más de un activo, la construcción de cada uno de ellos debe ser tratada como un centro de utilidad por separado, siempre que:

- Se hayan sometido propuestas separadas para cada activo.
 - Cada activo debió haber sido sujeto a una negociación por separado y el contratista y el cliente hayan tenido la capacidad de aceptar o rechazar las condiciones establecidas para cada activo dentro del contrato.
 - Los costos e ingresos de cada activo pueden ser identificados.
- b) Sobre varios contratos de construcción, considerados como uno solo.

Un grupo de contratos, ya sea con uno a varios clientes, debe ser tratado como un centro de utilidad único cuando se reúnan las características siguientes:

- El grupo de contratos haya sido negociado como un paquete único.
 - Los contratos estén tan íntimamente relacionados que sean, efectivamente, parte de un proyecto único con un margen de utilidad global.
 - Los contratos sean llevados a cabo en forma simultánea o en secuencia continua.
- c) Sobre contratos para la construcción de un activo adicional.

Un contrato puede prever la construcción de un activo adicional a opción del cliente o puede ser modificado para dicho fin y, en este caso, tal construcción debe ser tratada como un centro de utilidad por separado siempre que:

- El activo difiera en forma significativa del activo o activos cubiertos por el contrato original, en diseño, tecnología o función.

- El precio del activo sea negociado sin considerar el precio del contrato original.

2. Ingresos

En términos generales, los ingresos que se derivan de un contrato de construcción son los siguientes:

- a) La cantidad total pactada originalmente por la obra.
- b) Aumentos o disminuciones por variaciones en el trabajo y en los precios, reclamaciones y pago de incentivos.

Los ingresos pactados originalmente en el contrato puede verse afectado por incertidumbres que dependen de eventos futuros.

Asimismo con frecuencia y con motivo de realización de la obra, se efectúan revisiones a los estimados (presupuestos de la construcción), las cuales pueden provocar una variación en el trabajo o en los precios y, como consecuencia, los ingresos del contrato pueden aumentar o disminuir de un periodo a otro.

Las NIF mencionan los ejemplos siguientes de disminuciones o aumentos en los ingresos derivados de variaciones en el trabajo o en los precios:

- El ingreso puede aumentar o disminuir cuando un contratista y un cliente acuerdan variaciones en el trabajo y en los precios en un periodo posterior a aquel en que fue efectuado el contrato.
- El ingreso también puede aumentar cuando en un contrato a precio unitario o a un precio fijo alzado se acuerdan cláusulas de escalación de costos.

- El ingreso puede disminuir cuando se estipulan cláusulas de penalización como consecuencia de retrasos atribuibles al contratista.
 - Es importante mencionar que una variación en el trabajo o en el precio se debe incluir en el ingreso del contrato siempre que:
 1. La variación pueda ser cuantificada o estimada en forma confiable.
 2. Exista una evidencia razonable de que el cliente aprobará la variación y la cantidad de ingresos originada por la misma.
- c) Reclamaciones.

En ocasiones, y derivado de las cláusulas asentadas en el contrato, el contratista puede cobrar al cliente cantidades adicionales por costos no incluidos en el precio del contrato, por ejemplo:

- Por retrasos causados por el cliente.
- Errores en especificaciones o diseño del bien.

Es importante mencionar que una reclamación se debe incluir en el ingreso del contrato siempre que:

- La reclamación pueda ser cuantificada o estimada en forma confiable.
- Exista evidencia razonable de que el cliente aceptará la reclamación, porque las negociaciones están en una etapa avanzada.

d) Pagos de incentivos.

Si en un contrato se estipulan estándares de desempeño y los mismos se cumplen o se superan, es posible, por el alcance del contrato, que se paguen al contratista

cantidades adicionales como incentivo. Un ejemplo en que se puede pagar un incentivo es por la terminación adelantada de la construcción.

Los incentivos se incluirán en el ingreso del contrato en forma proporcional al avance el proyecto, en el caso de que:

- El incentivo pueda ser cuantificado o estimado confiablemente.
- El contrato está razonablemente avanzado para concluir que los estándares de desempeño especificados se van a cumplir o superar.

3. Costos.

Según las NIF los costos del contrato de construcción deben incluir:

a) Costos directos.

Estos costos son los que se relacionan directamente con el contrato específico, e incluyen:

- Mano de obra en el sitio de construcción, incluyendo supervisión.
- Materiales usados en la construcción.
- Adquisición de inmuebles, planta y equipo destinados exclusivamente al contrato.
- Depreciación de inmuebles, planta y equipo usados en la obra.
- Traslado de maquinaria, equipo y materiales hacia y del sitio de la construcción.
- Renta de inmuebles, planta y equipo.
- Diseño y asistencia técnica.

- Costos estimados de rectificación de especificaciones originales y trabajo de garantía, incluyendo los costos de garantía esperados.
- Reclamaciones de terceras partes.
- Seguros y fianzas relacionados con la construcción.
- Costo o resultado integral de financiamiento (incluyendo intereses) directamente atribuible a los financiamientos obtenidos para el desarrollo del contrato, atendiendo las disposiciones vigentes.

Los costos directos pueden ser disminuidos por cualquier ingreso accidental que no esté incluido en el contrato, como puede ser el derivado de la venta de materiales sobrantes y de la disposición de inmuebles, planta y equipo.

b) Costos indirectos.

Los costos indirectos son los atribuibles a la actividad general del contratista y pueden ser asignados a un contrato específico.

Entre éstos se incluyen:

- Seguros y fianzas generales.
- Diseño y asistencia técnica que no estén relacionados con un contrato específico.
- Mano de obra directa.
- Supervisión indirecta del contrato.
- Suministros.
- Herramienta y equipo.

- Control de calidad e inspección.
- Reparación y mantenimiento.
- En ocasiones, costos base como la preparación y procesamiento central de nóminas.

Los costos indirectos se deben distribuir entre los contratos usando métodos sistemáticos y racionales, aplicados en forma consistente. Uno de estos métodos puede ser la asignación de costos sobre la base de horas de mano de obra directa.

Asimismo, es importante tener en consideración lo siguiente:

- a) Costos para la adjudicación del contrato.

Las NIF señalan que el tratamiento de los costos directamente erogados para la adjudicación de un contrato cuya recuperación se encuentra implícita en el presupuesto original, como pueden ser los costos por ingeniería básica, deben ser tratados de la siguiente forma:

- En el supuesto de obtener la adjudicación, deben incluirse dentro de los costos del contrato.
- En caso de perder la adjudicación o que no se puede ser identificados por separado o cuantificarlos confiablemente o cuya recuperación futura sea poco probable deben incluirse como parte de los gastos del periodo.

Los costos para la adjudicación del contrato, que cumplan con los requisitos de referencia, deben mantenerse en una cuenta de activo hasta el conocimiento del fallo

en la medida de que no haya dudas al respecto a la adjudicación, o bien, se pierda la licitación, en cuyo caso deben enviarse a resultados como gastos del periodo.

b) Costos que no deben incluirse en el contrato.

Los costos que no pueden atribuirse a la actividad del contrato, así como los que no se pueden ser asignados a contratos específicos y aquello cuyo cobro no se especificó en el contrato y, por consiguiente, se deben reconocer en los gastos del periodo. Entre dichos costos están los siguientes:

- Gastos generales de administración, por los cuales no se haya especificado ningún tipo de reembolso.
- Gastos de venta.
- Gastos de investigación y desarrollo, para que los que no se haya especificado ningún tipo de reembolso.
- La parte de la depreciación correspondiente a inmuebles, planta y equipo que no han sido utilizados en ningún contrato específico.

c) Costos iniciales.

Los costos que se incurran una vez adjudicado el contrato de construcción y con anterioridad al inicio de las actividades propias del mismo, tales como los costos por instalaciones de campamentos, construcción de caminos de acceso, instalación de plantas, entre otros, deben incluirse como costos del contrato.

Método de por ciento de avance

Fundamento: Boletín D-7 de las NIF.

Como mencionamos anteriormente, bajo este método, el ingreso se identifica con los costos incurridos para alcanzar la etapa de avance para la terminación del proyecto, resultando en el registro de ingresos, costos y ganancia o pérdida, que deben ser atribuidos a la proporción de trabajo terminado al cierre del periodo contable.

La aplicación de este método se realiza bajo las premisas siguientes:

- a) Se debe determinar un estimado (presupuesto) de ingresos y costos correspondientes al contrato específico.
- b) Al tener el estimado de ingresos y costos, se calcula el resultado del contrato, el cual puede ser una utilidad o una pérdida.
- c) Se determina el por ciento de avance al término del periodo contable.
- d) Se aplica el por ciento de avance al estimado de ingresos y costos, para obtener los ingresos y costos del periodo contable.

Para efectos de lo anterior, se deberá observar lo siguiente:

1. Estimados de ingresos y costos.

Con el fin de obtener estimados confiables, se debe tener un sistema de información por cada contrato celebrado. Según las NIF, dicho sistema se basa, generalmente, en un sistema de presupuesto financiero efectivo por cada contrato.

Para efectos del estimado, se deberán tener claros los elementos siguientes:

- a) Los derechos exigibles por cada una de las partes al respecto del bien que vaya a ser construido.
- b) La prestación que se intercambiará.

c) La forma y términos de la liquidación.

Es altamente recomendable que la empresa analice y, en su caso, revise, los estimados de costos e ingresos del contrato. Una vez que ha sido calculado en forma confiable el resultado de la operación del contrato (desenlace económico), los ingresos y costos deben ser reconocidos en el estado de resultados como ingresos y costos respectivamente, por referencia al avance de la actividad del contrato a la fecha de los estados financieros de los periodos contables en que se desempeñará el trabajo; sin embargo, cualquier exceso esperado de los costos totales sobre el ingreso, se deberá reconocer como un costo en los resultados del periodo.

A continuación se mencionan los requisitos para efectuar los estimados en cada uno de los tipos de contrato de construcción.

a) Contratos de construcción a precio fijo o alzado.

En este tipo de contratos, el resultado puede ser estimado en forma confiable si se satisfacen las condiciones siguientes:

- El ingreso total del contrato puede cuantificarse confiablemente.
- Es probable que los beneficios económicos asociados con el contrato fluyan a la empresa. El término “beneficios económicos” debe entenderse como el hecho que la entidad recibirá partidas provechosas para su operación y crecimiento.
- Se pueden cuantificar confiablemente tanto los costos del contrato para completar el mismo, como el grado de avance del contrato a la fecha de los estados financieros.

- Los costos atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y confiablemente cuantificados de manera que los costos reales incurridos pueden ser comparados con los estimados previos.

b) Contratos de construcción a precios unitarios.

En este tipo de contratos, el resultado podrá ser estimado confiable si se satisfacen las condiciones mencionadas en el inciso anterior.

c) Contratos de costo más comisión.

En este tipo de contratos, el resultado podrá ser estimado en forma confiable si se satisfacen las condiciones siguientes:

- Es probable que los beneficios económicos asociados con el contrato fluyan a la empresa.
- Los costos atribuibles al contrato, ya sean reembolsables o no, pueden ser claramente identificados y confiablemente cuantificados.

d) Contratos por administración.

En este tipo de contratos, los honorarios pactados deben ser reconocidos como ingresos en función al progreso del trabajo y deben satisfacerse las condiciones siguientes:

- Es probable que los beneficios económicos asociados con el contrato fluyan a la empresa.
- Se pueden cuantificar confiablemente al grado de avance del contrato a la fecha de los estados financieros.

Es importante que, conforme se devenguen los honorarios, exista, en la medida de lo posible, una aceptación por parte del cliente.

Por otra parte, por lo que se refiere a los costos incurridos relacionados con las actividades futuras, los mismos se deberán reconocer como un activo, en la medida que sea probable su recuperación. Estos costos representan cantidades adecuadas por el cliente y son frecuentemente clasificadas como parte de la obra por aprobar.

2. Determinación del por ciento de avance.

Existen diferentes formas para determinar el por ciento de avance. Para estos efectos, la empresa debe utilizar el procedimiento que cuantifique confiablemente el trabajo desempeñado, dependiendo de la naturaleza del contrato y aplicarlo consistentemente.

Las formas de medir el por ciento de avance en un contrato pueden ser agrupadas en:

- a) Medidas de entrada.
- b) Medidas de salida.

Las medidas de entrada se refieren a los esfuerzos destinados a un contrato basado en la cuantificación del trabajo. Estas medidas incluyen, entre otros, procedimientos fundamentados en:

- Costos incurridos.
- Horas laboradas o máquina.
- Cantidades empleadas de material.

Las medidas de salida se refieren a los resultados logrados. Incluyen procedimientos basados en:

- Unidades producidas.
- Unidades entregadas.
- Terminación física de eventos o etapas significativas del contrato.

Es importante mencionar que los pagos parciales y los anticipos recibidos de los clientes no deben ser utilizados como procedimientos para medir el avance físico, pues no reflejan el trabajo realizado; sin embargo, hay que aclarar que los anticipos recibidos sí conforman parte del avance financiero del proyecto, mismo que no debe confundirse con el avance físico que es utilizado para determinar el por ciento de avance.

Ahora bien, ya que se haya elegido el procedimiento para medir el progreso hasta el término de la construcción, debe calcularse el por ciento de avance mediante mecánica siguiente:

Unidad de medida real acumulada a la fecha que se informa

(/) Total de la unidad de medida que se estima se incurrirá en el contrato (incluyendo lo incurrido y por incurrir)

(=) Por ciento de avance.

Cabe señalar, que cuando el por ciento de avance se determine con referencia a los costos del contrato incurridos a la fecha, sólo se deberán considerar los que reflejen el trabajo desempeñado hasta ese momento, excluyendo todos los demás.

Ejemplos:

- a) No se deberán considerar los que se relacionan con actividades futuras del contrato como los materiales que han sido entregados, pero todavía no han sido instalados, usados o aplicados, a menos que hayan sido fabricados o adquiridos especialmente para el cumplimiento del contrato específico.
- b) No se deberán incluir los anticipos efectuados a subcontratistas, a cuenta del trabajo a realizar.

Determinación de los ingresos y costos del periodo contable.

Fundamento: Boletín D-7 de las NIF.

Para determinar el ingreso y el costo, así como el resultado del periodo, se pueden utilizar dos enfoques que producen razonablemente el mismo efecto y que deben utilizarse en forma consistente, a saber:

1. Enfoque ingreso-costo.
2. Enfoque utilidad bruta.

El enfoque ingreso-costo se aplica en los términos siguientes:

- a) Se determina el resultado bruto acumulado del contrato.
 - Obtención del ingreso acumulado del contrato.

Total ingreso del contrato.

(x) Por ciento de avance.

(=) Ingreso acumulado del contrato.

- Obtención del costo acumulado del contrato.

Total costo estimado del contrato.

(x) Por ciento de avance.

(=) Costo acumulado del contrato.

- Obtención del resultado bruto acumulado del contrato.

Ingreso acumulado del contrato.

(-) Costo acumulado del contrato.

(=) Resultado bruto acumulado del contrato.

- b) De los resultados obtenidos se disminuirán, en su caso, los ingresos y costos reconocidos en ejercicios anteriores para obtener ingresos y costos del periodo por reconocer en el estado de resultados.

- Obtención del ingreso del periodo por reconocer en el estado de resultados.

Ingreso acumulado del contrato.

(-) Ingresos reconocidos de ejercicios anteriores.

(=) Ingreso del periodo por reconocer en el estado de resultados.

- Obtención del costo del periodo por reconocer en el estado de resultados.

Costo acumulado del contrato.

(-) Costos reconocidos en ejercicios anteriores

(=) Costo del periodo por reconocer en el estado de resultados.

- Obtención del resultado del periodo.

Ingreso del periodo por reconocer en el estado de resultados.

(-) Costo del periodo por reconocer en el estado de resultados.

(=) Resultado del periodo.

El enfoque utilidad bruta consiste en lo siguiente:

- a) Se obtiene el ingreso bruto acumulado del contrato.

Utilidad bruta total acumulada del contrato.

(x) Por ciento de avance.

(=) Resultado.

(+) Costos incurridos acumulados.

(=) Ingreso bruto acumulado del contrato.

- b) De los resultados obtenidos se disminuirán, en su caso, los ingresos y costos reconocidos en ejercicios anteriores para obtener ingresos y costos del periodo por reconocer en el estado de resultados.

- Obtención del ingreso del periodo por reconocer en el estado de resultados.

Ingreso bruto acumulado del contrato.

(-) Ingresos reconocidos en ejercicios anteriores.

(=) Ingreso del periodo por reconocer en el estado de resultados.

- Obtención del costo del periodo por reconocer en el estado de resultados.

Costos incurridos acumulados del contrato.

(-) Costos reconocidos en ejercicios anteriores.

(=) Costo del periodo por reconocer en el estado de resultados.

- Obtención del resultado del periodo.

Ingreso del periodo por reconocer en el estado de resultados.

(-) Costo del periodo por reconocer en el estado de resultados.

(=) Resultado del periodo.

En el caso de que sea probable que los costos totales del contrato excedan a su ingreso total, cualquier exceso esperado deber ser reconocido en el estado de resultados, inmediatamente como un costo.

Cuando la utilidad de un contrato de construcción no se pueda estimar es forma confiable, pero se tenga la certeza de que no incurrirá en pérdida, se procederá como sigue:

- a) Los costos del contrato debe ser reconocidos íntegramente en los resultados del periodo en que incurren.

- b) Deben reconocerse en forma temporal, los montos idénticos de ingresos y los costos cuantificados sobre la base de los costos incurridos en el periodo, siempre que tenga una seguridad razonable de que serán recuperados. Las NIF establecen que, en ocasiones, durante las primeras etapas es difícil estimar confiablemente el resultado del contrato; no obstante, es posible que la empresa recupere los costos incurridos en el contrato. Por lo tanto, el ingreso del contrato se reconocerá sólo hasta el grado en que los costos incurridos sean recuperables, sin reconocer utilidad alguna.

Cuando las incertidumbres que impidieron la estimación confiable del resultado del contrato desaparecen, entonces el ingreso y los costos asociados deberán reconocerse en el periodo que corresponda.

Cambios en estimados.

Fundamento: Boletín D-7 de las NIF.

Como hemos visto, el método de por ciento de avance se aplica sobre una base acumulativa en cada periodo contable, sobre los estimados actuales de ingresos y costos del contrato. Por consiguiente, el efecto de un cambio en el estimo del ingreso, de los costos o del resultado del contrato, se debe reconocer como parte de las operaciones continuas en el estado de resultados del periodo en que ocurra.

Partidas incobrables.

Fundamento; Boletín D-7 de las NIF.

Hemos mencionado con anterioridad que el desenlace económico de un contrato de construcción sólo se puede estimar en forma confiable cuando existe la probabilidad de que los beneficios económicos asociados fluyan a la empresa.

Ahora bien, si surge una incertidumbre sobre la posibilidad de cobra de una estimación reconocida como cuenta por cobrar a clientes, la cifra incobrable o cuya recuperación ha dejado de tener una evidencia razonable deber ser reconocida como cuenta por cobrar a clientes, la cifra incobrable o cuya recuperación ha dejado de tener una evidencia razonable, debe ser reconocida como un gasto de operación en el periodo en que se identifica y no como un ajuste al ingreso del contrato.

Ejemplos de contratos con la situación anterior son los siguientes:

- a) No se puede forzar a su cumplimiento, es decir, su validez en cuestionada seriamente.
- b) Su terminación está sujeta al resultado de litigios o legislación pendientes.
- c) Se relaciona con propiedades que serán confiscadas o expropiadas.
- d) El cliente no puede cumplir con su obligación.
- e) El contratista no puede cumplir con el contrato o con las obligaciones que se derivan del mismo,

Pérdidas.

Fundamento: Boletín D-7 de las NIF.

Es importante mencionar que cuando los estimados conocidos indiquen que los costos totales del contrato excederán al ingreso total del mismo, la pérdida esperada

debe reconocerse en su totalidad, de manera inmediata, en el periodo en que la situación sea evidente. Dicha pérdida debe registrarse en los resultados del periodo, como un costo adicional al contrato y no como una reducción a los ingresos del contrato.

La pérdida deberá ser reconocida sin que se considere:

- a) Si ha comenzado o no el trabajo del contrato.
- b) La etapa de avance de la actividad del contrato.
- c) Utilidades esperadas con otros contratos que no son tratados como un contrato único de construcción.

3. Reglas de presentación.

Fundamento: Boletín D-7 de las NIF.

Los estados financieros deben mostrar, en renglones específicos o en notas explicativas, como mínimo, los conceptos siguientes:

En el activo circulante,

- a) Clientes (obra ejecutada aprobada por cobrar).

Las NIF definen este concepto como la cantidad bruta ya aprobada por los clientes por trabajo del contrato pendiente de cobro.

Dicha cantidad se basa en las estimaciones, es decir, en el nivel de obra aprobado por el cliente basado en el estado de realización de un proyecto.

- b) Obra por aprobar.

Se define como la cantidad bruta adeudada por los clientes por todos los contratos en proceso, en los cuales los costos incurridos, más las utilidades reconocidas, menos las pérdidas reconocidas, exceden a la obra ejecutada aprobada.

En este concepto se incluye la obra ejecutada por aprobar y los costos incurridos relacionados con actividades futuras por obra no ejecutada.

En el pasivo circulante.

- a) Anticipos de clientes.

Los anticipos de clientes son las cantidades recibidas por el contratista antes de que el trabajo haya sido desempeñado.

- b) Obra cobrada por ejecutar.

Se define como la cantidad bruta adeudada a los clientes por todos los contratos en proceso de los cuales lo cobrado excede a los costos incurridos más las utilidades reconocidas (menos las pérdidas reconocidas).

En el activo circulante o no circulante.

- a) Retenciones.

Las retenciones son las cantidades no cobradas que el cliente conserva como garantía del cumplimiento del contrato.

La presentación en el activo circulante o no circulante se efectuará en atención a la fecha probable de su recuperación.

Los saldos de los conceptos mencionados en los incisos anteriores no deberán compensarse.

4. Reglas de revelación.

Fundamento: Boletín D-7 de las NIF. Se deberán revelar en notas a los estados financieros, lo siguiente:

1. Mencionar que el método utilizado para determinar el ingreso, costo y resultado del contrato, es el de por ciento de avance.
2. Los procedimientos usados para determinar el por ciento de avance.
3. La cantidad acumulada de costos incurridos y utilidades reconocidas (menos pérdidas reconocidas) a la fecha.
4. Los montos cubiertos por fianzas otorgadas para garantizar los proyectos contratados.
5. Los montos cargados al activo y las fechas de vencimiento de costos de adjudicación de contratos licitados pendientes de fallo.
6. En los contratos por administración se deberán señalar los montos totales de erogaciones del proyecto, tales como índice de volúmenes de obra realizada.
7. Los ajustes y cambios significativos a los estimados originales del total del ingreso costo y utilidad del contrato.
8. Cualquier pérdida contingente, de conformidad con los boletines B-13 y C-12 de las NIF. Las pérdidas contingentes pueden originarse por partidas como costos de garantía, reclamaciones o penalidades.

4.4 RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS.

En este tema veremos los aspectos que se tomarían solo para efectos de la ley del Impuesto Sobre la Renta y que puede ser de dos tipos: Personas físicas y personas morales, por ello cada una tributaria en un régimen diferente. Esto por la construcción sería tomada como una actividad empresarial y una actividad empresarial nos la define el Código Fiscal de la Federación como:

- Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.
- Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación

de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

4.4.1. Personas Físicas.

Una empresa dedicada a la construcción puede tributar en la ley del Impuesto Sobre la Renta dentro del título IV, capítulo II sección I o II, que sería de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales o del régimen intermedio (vigente hasta el 31/12/2013), a continuación señalaremos las obligaciones.

Personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

El artículo 133 hasta el 31/12/2013 Art. 110 a partir del 01/01/2014 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no señala las obligaciones que deben cumplir las personas que tributen en esta sección y que son las siguientes:

- Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; tratándose de personas físicas que únicamente presten servicios profesionales, llevar un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de la contabilidad a que se refiere el citado Código.

Los contribuyentes que realicen actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas o de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$10'000,000.00, podrán llevar la contabilidad en los términos del artículo 134 fracción I de esta Ley.

Los contribuyentes residentes en el país que tengan establecimientos en el extranjero, para los efectos del cumplimiento de las obligaciones a que se refiere esta fracción, la III y la V de este artículo, respecto de dichos establecimientos, podrán hacerlo de acuerdo con lo previsto en el artículo 87 de esta Ley.

- Expedir y conservar comprobantes que acrediten los ingresos que perciban, mismos que deberán reunir los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Los comprobantes que se emitan deberán contener la leyenda preimpresa “Efectos fiscales al pago”.

Cuando la contraprestación que ampare el comprobante se cobre en una sola exhibición, en él se deberá indicar el importe total de la operación. Si la contraprestación se cobró en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar además el importe de la parcialidad que se cubre en ese momento.

Cuando el cobro de la contraprestación se haga en parcialidades, por el cobro que de las mismas se haga con posterioridad a la fecha en que se hubiera expedido el comprobante a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III y IV del artículo 29-A del Código Fiscal

de la Federación, así como el importe de la parcialidad que ampare, la forma como se realizó el pago de la parcialidad y el número y fecha del documento que se hubiera expedido en los términos del párrafo anterior.

- Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos, así como aquéllos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el Código Fiscal de la Federación.
- Los contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales deberán formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias al 31 de diciembre de cada año, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

Cuando el contribuyente inicie o deje de realizar actividades empresariales, deberá formular estado de posición financiera referido a cada uno de los momentos mencionados.

- En la declaración anual que se presente determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Tratándose de las declaraciones a que se refiere la fracción VII de este artículo, la información deberá proporcionarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

- Presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales la información a que se refieren las fracciones VII, VIII, IX y XIX del Artículo 86 de esta Ley.

En el caso de que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, no tendrán obligación de presentar la información señalada en la fracción VIII del artículo 86 de esta Ley.

- Expedir constancias en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo previsto por el Título V de esta Ley o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del artículo 51 de la misma y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.
- Los contribuyentes que hagan pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo I de este Título, deberán cumplir con las obligaciones que se establecen en el mismo.
- Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información a que se refiere la fracción XIII del artículo 86 de esta Ley.
- Obtener y conservar la documentación a que se refiere el artículo 86, fracción XII de esta Ley. Lo previsto en esta fracción no se aplicará tratándose de contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley. El

ejercicio de las facultades de comprobación respecto de esta obligación solamente se podrá realizar por ejercicios terminados.

- Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de esta Ley, conforme a lo dispuesto en la fracción XVII del artículo 86 de la citada Ley.

Los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no exceda de \$10'000,000.00 podrán aplicar las facilidades administrativas que se emitan en los términos del artículo 85 segundo párrafo de esta Ley.

Régimen intermedio de las personas físicas con actividades empresariales (Vigente hasta el 31/12/2013).

Este régimen está establecido en el artículo 134 de la ley del Impuesto Sobre la Renta y es para las personas que realicen exclusivamente actividades empresariales cuyo monto de ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de 4 millones de pesos y aplicarán lo siguiente:

- Llevarán un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de llevar la contabilidad a que se refiere la fracción II del artículo 133 de esta Ley.
- En lugar de aplicar lo dispuesto en el tercer párrafo de la fracción III del artículo 133 de esta Ley, podrán anotar el importe de las parcialidades que se paguen en el reverso del comprobante, si la contraprestación se paga en parcialidades.

- No aplicar las obligaciones establecidas en las fracciones V, VI, segundo párrafo y XI del artículo 133 de esta Ley.

Para los efectos de este artículo, se considera que se obtienen ingresos exclusivamente por la realización de actividades empresariales cuando en el ejercicio inmediato anterior éstos hubieran representado por lo menos el 90% del total de sus ingresos acumulables disminuidos de aquéllos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de esta Ley.

Los contribuyentes a que se refiere esta Sección que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos superiores a \$1'750,000.00 sin que en dicho ejercicio excedan de \$4'000,000.00 que opten por aplicar el régimen establecido en esta Sección, estarán obligados a tener máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal. Las operaciones que realicen con el público en general deberán registrarse en dichas máquinas, equipos o sistemas, los que deberán mantenerse en todo tiempo en operación.

El Servicio de Administración Tributaria llevará el registro de los contribuyentes a quienes corresponda la utilización de máquinas registradoras de comprobación fiscal así como de los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y éstos deberán presentar los avisos y conservar la información que señale el Reglamento de esta Ley. En todo caso, los fabricantes e importadores de máquinas registradoras de comprobación fiscal, equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal, deberán conservar la información que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general.

4.4.2. Personas Morales.

Cuando la constructora es una persona moral debe tributar en el régimen general de ley de personas morales solamente ya que dentro del régimen simplificado no entraría por que en dicho régimen solo entran personas morales dedicadas al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, las del derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, actividades pesqueras y las empresas integradoras.

En cuanto a las personas morales del título III solo es para aquellas personas morales con fines no lucrativos y en nuestro caso nuestra empresa persigue fines lucrativos.

A continuación se señalan las obligaciones en materia del Impuesto Sobre la Renta:

I. Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, y efectuar los registros en la misma. Cuando se realicen operaciones en moneda extranjera, éstas deberán registrarse al tipo de cambio aplicable en la fecha en que se concierten.

II. Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales. El Servicio de Administración Tributaria podrá liberar del cumplimiento de esta obligación o establecer reglas que faciliten su aplicación, mediante disposiciones de carácter general.

III. Expedir constancias en las que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo

previsto por el Título V de esta Ley o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del artículo 51 de la misma y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.

IV. Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales, la información correspondiente de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario anterior conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 127 de esta Ley.

V. Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

VI. Presentar declaración en la que se determine el resultado fiscal del ejercicio o la utilidad gravable del mismo y el monto del impuesto correspondiente, ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio. En dicha declaración también se determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Tratándose de contribuyentes que emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros o hayan optado por hacerlo conforme a lo previsto en el cuarto párrafo del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, se entenderá presentada la declaración a que se refiere el párrafo

anterior cuando presenten el dictamen respectivo en los plazos establecidos por el citado Código.

VII. Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante las autoridades fiscales y mediante la forma oficial que al efecto aprueben dichas autoridades, la información siguiente:

a) El saldo insoluto al 31 de diciembre del año anterior, de los préstamos que le hayan sido otorgados o garantizados por residentes en el extranjero; y

b) El tipo de financiamiento, nombre del beneficiario efectivo de los intereses, tipo de moneda, la tasa de interés aplicable y las fechas de exigibilidad del principal y de los accesorios, de cada una de las operaciones de financiamiento a que se refiere el inciso anterior.

VIII. Presentarán a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario inmediato anterior con clientes y proveedores mediante la forma oficial que para tal fin expidan las autoridades fiscales. Para estos efectos, los contribuyentes no se encuentran obligados a proporcionar la información de clientes y proveedores con los que en el ejercicio de que se trate hubiesen realizado operaciones por montos inferiores a \$50,000.00 ni cuando emitan sus comprobantes fiscales digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Cuando los contribuyentes lleven su contabilidad mediante el sistema de registro electrónico, la información a que se refiere esta fracción deberá proporcionarse a las autoridades fiscales en dispositivos magnéticos procesados en los términos que

señale el Servicio de Administración Tributaria, mediante disposiciones de carácter general.

Independientemente de la obligación prevista en los dos párrafos anteriores, la información a que se refiere esta fracción podrá ser solicitada por las autoridades fiscales en cualquier tiempo, después del mes de febrero del año siguiente al ejercicio al que corresponda la información solicitada, sin que dicha solicitud constituya el inicio de las facultades de comprobación a que se refiere el Código Fiscal de la Federación. Para estos efectos, los contribuyentes contarán con un plazo de 30 días hábiles para entregar la información solicitada, contados a partir de la fecha en la que surta efectos el requerimiento respectivo.

IX. Presentar a más tardar el día 15 de febrero de cada año la información siguiente:

a) De las personas a las que en el año de calendario inmediato anterior les hubieren efectuado retenciones de impuesto sobre la renta, así como de los residentes en el extranjero a los que les hayan efectuado pagos de acuerdo con lo previsto en el Título V de esta Ley.

b) De las personas a las que les hubieran otorgado donativos en el año de calendario inmediato anterior.

X. Las declaraciones a que se refiere este artículo, así como las mencionadas en el artículo 143, último párrafo, de esta Ley, deberán presentarse a través de medios electrónicos en la dirección de correo electrónico que al efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general.

XI. Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.

XII. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.

b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.

c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de esta Ley.

d) El método aplicado conforme al artículo 216 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley.

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados.

La documentación e información a que se refiere esta fracción deberá registrarse en contabilidad, identificando en la misma el que se trata de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

XIII. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero, efectuadas durante el año de calendario inmediato anterior, que se solicite mediante la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales.

XIV. Tratándose de personas morales que hagan los pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales:

a) Efectuar los pagos con cheque nominativo no negociable del contribuyente expedido a nombre del accionista o a través de transferencias de fondos reguladas por el Banco de México a la cuenta de dicho accionista.

b) Proporcionar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere esta fracción, constancia en la que se señale su monto, así como si éstos provienen de las cuentas establecidas en los artículos 88 y 100 de esta Ley, según se trate, o si se trata de los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 11 de la misma. Esta constancia se entregará cuando se pague el dividendo o utilidad.

c) Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, ante el Servicio de Administración Tributaria, la información sobre el nombre, domicilio y Registro Federal de Contribuyentes, de cada una de las personas a quienes les efectuaron los pagos a que se refiere esta fracción, así como el monto pagado en el año de calendario inmediato anterior.

XV. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley, en el orden establecido en el citado artículo.

XVI. Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año ante las oficinas autorizadas, declaración en la que proporcionen la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales en los que intervengan.

XVII. Llevar un registro específico de las inversiones por las que se tomó la deducción inmediata en los términos del artículo 220 de esta Ley, anotando los datos de la documentación comprobatoria que las respalde y describiendo en el mismo el tipo de bien de que se trate, el por ciento que para efectos de la deducción le correspondió conforme al citado artículo 220, el ejercicio en el que se aplicó la deducción y la fecha en la que el bien se dé de baja en los activos del contribuyente.

La descripción en el registro de las inversiones a que se refiere el párrafo anterior, se deberá efectuar a más tardar el día en que el contribuyente presente o deba presentar su declaración del ejercicio en el que efectúe la deducción inmediata de dicha inversión, salvo que el bien se dé de baja antes de la fecha en que se presente o se deba presentar la declaración citada, en cuyo caso, el registro del bien de que se trate se realizará en el mes en que se dé su baja.

El contribuyente deberá mantener el registro de los bienes por los que se optó por la deducción inmediata a que se refiere esta fracción, durante todo el plazo de tenencia de los mismos y durante los diez años siguientes a la fecha en que se hubieran dado de baja.

XVIII. Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalado en esta fracción, siempre que cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que opten por valorar sus inventarios de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 45-G de esta Ley, deberán llevar un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido durante el ejercicio, identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos con los márgenes de utilidad aplicados a cada uno de ellos. El registro a que se refiere este párrafo se deberá tener a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

XIX. Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en el que se realice la operación, de las contraprestaciones recibidas en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos. Las referidas reglas de carácter general podrán establecer supuestos en los que no sea necesario presentar la información a que se refiere esta fracción.

La información a que se refiere esta fracción estará a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos del segundo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

XX. Tratándose de contribuyentes obligados a dictaminarse en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, deberán dar a conocer en la Asamblea General Ordinaria de Accionistas un reporte en el que se informe sobre el

cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo en el ejercicio fiscal al que corresponda el dictamen.

La obligación prevista en el párrafo anterior, se tendrá por cumplida si en la Asamblea referida se distribuye entre los accionistas y se da lectura al informe sobre la revisión de la situación fiscal a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código Fiscal de La Federación.

4.5 ASPECTO FISCAL DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS.

En esta capítulo está relacionado con el aspecto fiscal aplicable a las empresas que se dedican a la construcción y aplicado a los impuestos a los que está obligado.

I. LEY DEL IMPUESTOS SOBRE LA RENTA.

1. Ingresos.

Artículo 17 de la LISR señala: “Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.” Vigente hasta el 31/12/2013. A partir el 01/01/2014 es el artículo 16 de la LISR. Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, considerarán ingresos acumulables, además de los señalados en el mismo, cualquier pago recibido en efectivo, en bienes o en servicios, ya sea por concepto de anticipos, depósitos o garantías del cumplimiento de cualquier obligación, o cualquier otro.

Además de los ingresos señalados en el Art. 20 de LISR hasta el 31/12/2013 y a partir del 01/01/2014 Art. 18 de LISR para las empresas de la construcción se consideran ingresos acumulables los obtenidos por contrato de obra. Los ingresos acumulables en contratos de obra inmueble se precisan en el art. 19 de la LISR.

Art. 19 hasta el 31/12/2013 a partir del 01/01/2014 Art. 17 de la LISR establece “Los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble, considerarán acumulables los ingresos provenientes de dichos contratos, en la fecha en que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, siempre y cuando el pago de dichas estimaciones tengan lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización; de lo contrario, los ingresos provenientes de dichos contratos se considerarán acumulables hasta que sean efectivamente pagados. Los contribuyentes que celebren otros contratos de obra en los que se obliguen a ejecutar dicha obra conforme a un plano, diseño y presupuesto, considerarán que obtienen los ingresos en la fecha en la que las estimaciones por obra ejecutada sean autorizadas o aprobadas para que proceda su cobro, siempre y cuando el pago de dichas estimaciones tengan lugar dentro de los tres meses siguientes a su aprobación o autorización; de lo contrario, los ingresos provenientes de dichos contratos se considerarán acumulables hasta que sean efectivamente pagados, o en los casos en que no estén obligados a presentarlas o la periodicidad de su presentación sea mayor a tres meses, considerarán ingreso acumulable el avance trimestral en la ejecución o fabricación de los bienes a que se refiere la obra. Los ingresos acumulables por contratos de obra a que se refiere este párrafo, se disminuirán con la parte de los anticipos, depósitos, garantías o pagos por cualquier

otro concepto, que se hubiera acumulado con anterioridad y que se amortice contra la estimación o el avance.”

Los ingresos acumulables para efectos del LISR, relativos a una empresa constructora, son los siguientes:

- Anticipo de obra.
- Avances de obra ejecutada.
- Estimaciones de obra ejecutada.
- Pagos a cuenta.
- Ingresos no realizados con ejecución de obras.
- Intereses.
- Ganancia inflacionaria.

Partidas que no se consideran ingresos.

De acuerdo con el segundo párrafo del Art. 17 de la LISR 31/12/2013 a partir del 01/01/2014 Art. 16, no se consideran ingresos acumulables para efectos para efectos del ISR los obtenidos por los siguientes conceptos:

- Aumentos de capital.
- Pago de la pérdida por sus accionistas.
- Primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad.
- Valuar sus acciones por el método de participación.
- La revaluación de sus activos y de su capital.

- El artículo 28 de la LISR vigente hasta el 31/12/2013 aclara que no deben considerarse ingresos acumulables, los impuestos que trasladen los contribuyentes en términos de la LISR, relativos al IVA e IEPS.

Fecha de obtención de los ingresos.

Tratándose de enajenación de bienes o prestación de servicios según el Art. 18 de la LISR hasta el 31/12/2013 a partir del 01/01/2014 Art. 17. Los ingresos se obtienen conforme a lo siguiente:

I.- Enajenación de bienes o prestación de servicios:

- a) Se expide el comprobante que ampara el precio o la contraprestación pactada.
- b) Se envíe o se entregue materialmente el bien, o cuando se preste el servicio.
- c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio de su contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

2. Deducciones.

El artículo 29 vigente hasta el 31/12/2013 a partir del 01/01/2014 Art. 25 de la LISR señala cuales son las deducciones que se pueden llevar a cabo por contribuyentes, cumpliendo los requisitos formales establecidos en la misma.

El artículo 29 de la LISR establece:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

II. El costo de lo vendido.

- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- IV. Las inversiones.
- V. (Se deroga).
- VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.
- VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.
- VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores. Hasta el 31/12/2013.
- IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley (vigente hasta el 31/12/2013) a partir del 01/01/2014 Art 44.

XI. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley (vigente hasta el 31/12/2013) a partir del 01/01/2014 Art 94.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 3, fracción XIX de esta Ley.” Art. 25 a partir del 01/01/2014. En la industria de la construcción todas las erogaciones efectuadas se registran en la cuenta de obras en proceso y su correlativa en el costo de obras al momento de efectuar la estimación de obra ejecutada. Los conceptos que se registran en la cuenta de obras en proceso son las adquisiciones de materiales, mano de obra, gastos indirectos, renta de maquinaria y equipo, y la depreciación de maquinaria y equipo utilizados en la ejecución de la obra. Estos conceptos son deducibles para efectos del LISR en el ejercicio que se deroguen.

Requisitos generales para las deducciones.

La LISR en su artículo 31 hasta el 31/12/2013 a partir del 01/01/2014 Art. 27 señala los requisitos que se deben cumplir para que las deducciones sean deducibles.

La ley del Impuesto Sobre la Renta en su Artículo 36 menciona “Los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios o fraccionamientos de

lotes, los que celebren contratos de obra inmueble o de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación y los prestadores del servicio turístico del sistema de tiempo compartido, podrán deducir las erogaciones estimadas relativas a los costos directos e indirectos de esas obras o de la prestación del servicio, en los ejercicios en que obtengan los ingresos derivados de las mismas, en lugar de las deducciones establecidas en los artículos 21 y 29 de esta Ley, que correspondan a cada una de las obras o a la prestación del servicio, mencionadas”

Las erogaciones estimadas se determinan por casa obra la cual se deriven los ingresos, multiplicando los ingresos acumulables en casa ejercicio que deriven de la obra, por el factor de deducción total que resulte de dividir la suma de los costos directos e indirectos estimados al inicio del ejercicio de la obra, entre el ingreso total que corresponda a dicha estimación en la misma fecha.

Al final de cada ejercicio, los contribuyentes deberán calcular el factor de deducción total a que se refiere el primer párrafo de este artículo por casa obra de la cual se deriven los ingresos, con los datos que tengan a esa fecha. Este factor se comparará al final de cada ejercicio con el factor utilizado en el propio ejercicio y en los ejercicios anteriores, que corresponda a la obra.

Si de comparación resulta que el factor de deducción resulta que el factor de deducción que corresponda al final del ejercicio de que se trate es menor que cualquiera de los anteriores, el contribuyente deberá presentar declaraciones complementarias, utilizando este factor de deducción menor debiendo modificar el

monto de las erogaciones estimadas deducidas en casa uno de los ejercicios que se trate.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, resulta que el factor de deducción total al final del ejercicio en menos en más de un 5% al que se hubiera determinado en el propio ejercicio o en los anteriores, se pagarán, en su caso, los recargos que correspondan.

En el ejercicio en que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra, los contribuyentes compararán las erogaciones realizadas correspondientes a los costos directos e indirectos, sin considerar, en su caso, los señalados en el segundo párrafo del mismo, durante el periodo transcurrido desde el inicio de la obra hasta el ejercicio que se terminen de acumular dichos ingresos, contra el total de las estimadas deducidas en el mismo periodo de los términos de este artículo, que corresponden en ambos casos a la misma obra o al inmueble del que se deriven los ingresos por la prestación del servicio. Para efectuar esta comparación, los contribuyentes actualizarán las erogaciones estimadas y realizadas en cada ejercicio, desde el último mes del ejercicio en el que se dedujeron o en el que se efectuaron, según sea el caso, y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra.

Si de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, resulta que el total de sus erogaciones estimadas actualizadas deducidas exceden a las realizadas actualizadas, la diferencia se acumulará a los ingresos del contribuyente en el ejercicio en el que se terminen de acumular los ingresos relativos a la obra.

Si de la comparación, resulta que el total de las erogaciones estimadas deducidas exceden en más de 5% a las realizadas, ambas actualizadas, sobre el excedente se calcularán los recargos que correspondan a partir del día en que se presentó o debió presentarse la declaración del ejercicio en el que se dedujeron las erogaciones estimadas. Estos recargos se esterarán conjuntamente con la declaración de que se trate.

Los contribuyentes que ejerzan la opción señalada en este artículo, deberán presentar aviso antes las autoridades fiscales, en el que manifiesten que optan por lo dispuesto en este artículo, por cada una de las obras de la que se deriven los ingresos, dentro de los quince días siguientes al inicio de la obra o a la celebración del contrato, según corresponda. Una vez ejercida esta opción, la misma no podrá cambiarse. Los contribuyentes, además, deberán presentar la información que mediante reglas de carácter general que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Opción para la deducción de terrenos en la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios.

Artículo 225 de la LISR (Vigente hasta el 31/12/2013) establece: “Los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, podrán optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, siempre que cumplan con lo siguiente:

I. Que los terrenos sean destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación.

II. Que los ingresos acumulables correspondientes provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento.

Tratándose de contribuyentes que inicien operaciones, podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo, siempre que los ingresos acumulables correspondientes a dicho ejercicio provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento y cumplan con los demás requisitos que se establecen en este artículo.

III. Que al momento de la enajenación del terreno, se considere ingreso acumulable el valor total de la enajenación del terreno de que se trate, en lugar de la ganancia a que se refiere el artículo 20, fracción V de esta Ley.

Cuando la enajenación del terreno se efectúe en cualquiera de los ejercicios siguientes a aquel en el que se efectuó la deducción a que se refiere este artículo, se considerará adicionalmente como ingreso acumulable un monto equivalente al 3% del monto deducido conforme a este artículo, en cada uno de los ejercicios que transcurran desde el ejercicio en el que se adquirió el terreno y hasta el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se enajene el mismo. Para los efectos de este párrafo, el monto deducido conforme a este artículo se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en el que se dedujo el terreno y hasta el último mes del ejercicio en el que se acumule el 3% a que se refiere este párrafo.

IV. Que el costo de adquisición de los terrenos no se incluya en la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el artículo 36 de esta Ley.

V. Que en la escritura pública en la que conste la adquisición de dichos terrenos, se asiente la información que establezca el Reglamento de esta Ley.

Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este artículo, lo deberán hacer respecto de todos sus terrenos que formen parte de su activo circulante, por un periodo mínimo de cinco años contados a partir del ejercicio en el que ejerzan la opción a que se refiere este artículo.” A partir del 01/01/2014 Art. 191 de la LISR.

Gastos no relacionados con ejecución de obra.

Las empresas constructoras además de los gastos propios de su actividad, cuentan con otros gastos cuyo tratamiento fiscal es igual al de cualquier otro contribuyente, entre ellos se encuentran:

- Pago de primas por seguros y fianzas.
- Pago por uso o goce temporal de inmuebles.
- Pago por asistencia técnica.

3. Pagos provisionales.

Artículo 14 de la LISR: “Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago...”

Cálculo del coeficiente de utilidad.

Artículo 14 fracción I “Se calculará el coeficiente de utilidad correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración. Para este efecto, se adicionará la utilidad fiscal o reducirá la pérdida

fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, según sea el caso con el importe de la deducción a que se refiere el artículo 220 de esta Ley. El resultado se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.”

Ingresos nominales.

De acuerdo con el artículo 14 tercer párrafo de la LISR determina cuales son los ingresos nominales “Los ingresos nominales a que se refiere este artículo serán los ingresos acumulables, excepto el ajuste anual por inflación acumulable. Tratándose de créditos o de operaciones denominados en unidades de inversión, se considerarán ingresos nominales para los efectos de este artículo, los intereses conforme se devenguen, incluyendo el ajuste que corresponda al principal por estar los créditos u operaciones denominados en dichas unidades.”

Utilidad fiscal base para los pagos provisionales.

Artículo 14 fracción II de la LISR establece:

“La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda conforme a la fracción anterior, por los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.”

Cálculo de los pagos provisionales.

De acuerdo con el artículo 14 fracción III de la LISR se deberá determinar el monto de los pagos provisionales de acuerdo a lo siguiente:

“III. Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, sobre la utilidad fiscal que se determine en los términos de la fracción que antecede, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiera efectuado al contribuyente en el periodo, en los términos del artículo 58 de la misma.”

4. Cálculo del impuesto sobre la renta del ejercicio.

Artículo 10 de la LISR (Vigente hasta el 31/12/2013 a partir del 01/01/2014 Art. 9). Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30% para el año 2013.

Resultado Fiscal.

“I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.”

Utilidad fiscal.

La determinación de la utilidad fiscal es la diferencia cuando los ingresos acumulables son superiores a las deducciones autorizadas.

Si las deducciones autorizadas son mayores a los ingresos acumulables, se tendrá una pérdida fiscal y no procederá el pago del ISR.

Resultado Fiscal del ejercicio.

A la utilidad fiscal del ejercicio, se le disminuirá en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores y el PTU pagado en el ejercicio. Si las pérdidas fiscales son superiores a la utilidad sólo podrán amortizarse en el ejercicio hasta el importe igual a la utilidad fiscal, produciendo un resultado fiscal en ceros, quedando las diferencias como pérdidas por aplicar en ejercicio futuros.

Determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio.

Al resultado fiscal obtenido se le aplica la tasa establecida en el Art. 10 primer párrafo y el resultado es el impuesto sobre la renta del ejercicio al cual se le disminuyen los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio y las retenciones de ISR efectuadas.

II. LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. (Hasta el 31/12/2013).

1. Sujetos del impuesto empresarial a tasa única.

Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto empresarial a tasa única.

- Las personas físicas.
- Las personas morales residentes en territorio nacional.

- Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

2. Objeto.

Los ingresos que se obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- Enajenación de bienes.
- Prestación de servicios independientes.
- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

3. Tasa.

El impuesto empresarial a tasa única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere el artículo 1 de la ley del impuesto empresarial a tasa única, las deducciones autorizadas en la misma ley.

4. Momento de causación.

El impuesto se causará en el momento en que se cobren efectivamente las contraprestaciones de conformidad con lo establecido para la ley del impuesto al valor agregado.

- Cuando sea cobrado en efectivo.
- Cuando se paguen con cheque al momento en que sea cobrado efectivamente.
- Cuando el interés del acreedor quede satisfecho.

- En caso de exportación si el ingreso no es cobrado después de doce meses de que se realizó la exportación, se considerará cobrada en la fecha en que se termine el plazo de doce meses.

5. Base gravable.

Se determinará la base conforme a flujo de efectivo, es decir la diferencia entre los ingresos efectivamente cobrados y las deducciones efectivamente pagadas, se consideran como la base para este impuesto.

6. Ingresos gravados.

El artículo 2 de la ley del impuesto empresarial a tasa única menciona cuales son los ingresos gravados para la determinación de dicho impuesto, y además se deben tomar en cuenta los que la ley del impuesto sobre la renta considera como ingreso para efecto de las compañías constructoras.

7. Deducciones autorizadas.

Se consideran deducciones autorizadas para efectos de la ley del impuesto empresarial a tasa única las mencionadas en el artículo 5 de la misma.

Los requisitos que deben de cumplir estas deducciones son los mismos que establece la ley del impuesto sobre la renta.

8. Pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única.

El artículo 9 de la ley del impuesto empresarial a tasa única.

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto empresarial a tasa única del ejercicio, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

Los contribuyentes que tributen en los términos del Capítulo VII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta calcularán y, en su caso, enterarán por cuenta de cada uno de sus integrantes los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única que les corresponda a cada uno de éstos, aplicando al efecto lo dispuesto en esta Ley, salvo en los casos que de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta el integrante hubiera optado por cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual, en cuyo caso, dicho integrante deberá calcular y enterar individualmente sus pagos provisionales en los términos de esta Ley.

El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos percibidos a que se refiere esta Ley en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo.

Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tasa establecida en el artículo 1 de esta Ley.

Los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no tendrán la obligación de efectuar los pagos provisionales a que se refiere este artículo.

III. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

1. Sujetos obligados al pago del impuesto.

Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes.
- II.- Presten servicios independientes.
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV.- Importen bienes o servicios.

2. Exenciones.

El artículo 9 de la ley del impuesto al valor agregado en su fracción II menciona los bienes y servicios que se encuentran exentos de dicho impuesto.

“Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando solo la parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no queda comprendidos en esta fracción.”

En el artículo 29 del reglamento de la ley del impuesto al valor agregado menciona “Para los efectos del artículo 9, fracción II de la ley del impuesto al valor agregado, la prestación de servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de esta, así como la instalación de casa prefabricadas que sean utilizadas

para este fin, se consideran comprendidos dentro de lo dispuesto por dicha fracción, siempre y cuando el prestados del servicio proporcione la mano de obra y materiales..”

Tratándose de unidades habitacionales, no se considera como destinadas a casa habitación las instalaciones y obras de urbanización, mercados, escuelas, centros o locales comerciales o cualquier otra obra indistinta a las señaladas.

Los asilos y orfanatorios de igual maneta son considerados como casa habitación para efectos del artículo 9 fracción II de la ley del impuesto al valor agregado, por ello se encuentran exentos de dicho impuesto, Artículo 28 del Reglamento de la ley del impuesto al valor agregado.

3. Traslación del impuesto.

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cago que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1ª y 3 tercer párrafo de la misma.

4. Acreditamiento y pago del impuesto.

Pago del impuesto; el contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubiera trasladado o el que hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los

términos de esta ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo el impuesto que le hubiere retenido.

Acreditamiento del impuesto; El reglamento de la ley del impuesto al valor agregado menciona que no será acreditable el impuesto al valor agregado para las actividades por las cuales no se debe pagar el impuesto, tal es el caso de la empresa constructora pes su actividad se encuentra exenta de dicho impuesto.

Cuando solo una parte de la construcción se encuentre destinada a casa habitación se pagará el impuesto por la parte que no se encuentre exente del impuesto.

Se deberá obtener la proporción que representa la parte gravada para así mismo pagar el impuesto respecto de la proporción obtenida.

5. Momento de causación.

Artículo 17 de la ley del impuesto al valor agregado. En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, salvo tratándose de los intereses a que se refiere el artículo 18-A de esta Ley, en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme éstos se devenguen.

Entre dichas contraprestaciones quedan incluidos los anticipos de obra y otros, que reciba el prestador de servicios. Tratándose de seguros y fianzas, las primas correspondientes darán lugar al pago del impuesto al valor agregado en el mes en que se paguen.

Tratándose de obras de construcción de inmuebles provenientes de contratos celebrados con la federación, el DF, los estados y municipios, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se paguen las contraprestaciones correspondientes al avance de la obra y cuando se hagan los anticipos.

Obra pública. En el momento en que se cobran las contraprestaciones y cuando se reciban anticipos provenientes de contratos celebrados con la federación, el DF, los estados y municipios.

Obra privada. En el momento en que sea exigible la contraprestación a favor de quien preste los servicios y cuando reciban los anticipos y el pago de las estimaciones de obra ejecutada.

6. Pagos provisionales.

Artículo 5D de la ley del impuesto al valor agregado. El impuesto se calculará por cada mes de calendario, salvo los casos señalados en el artículo 33 de esta Ley.

Los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el Acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el

contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.

Tratándose de importación de bienes tangibles el pago se hará como lo establece el artículo 28 de este ordenamiento. Para los efectos de esta Ley son bienes tangibles los que se pueden tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características.

7. Cálculo del impuesto al valor agregado.

El impuesto se calcula aplicando a los actos o actividades que señala la ley del impuesto al valor agregado la tasa general del 16% a partir del año 2010.

La construcción y la enajenación de inmuebles en las zonas fronterizas, así como la prestación de servicios independientes se encuentran gravadas con la tasa de 11%.

Se determinará el impuesto acreditable, sumando el que de conformidad con la ley hubiera sido trasladado al contribuyente y el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el propio mes o en el ejercicio, siempre que reúna los requisitos de ley.

Si el contribuyente está obligado al pago del impuesto sólo por una parte de sus actividades, deberá identificar los gastos e inversiones que se efectuaron en el mes o en el ejercicio por dicha parte. Cuando no se pueda identificar el destino de parte de sus gastos e inversiones acreditará el impuesto en el porcentaje que represente el valor de aquellos por lo que deba pagar el impuesto, con respecto del total de los que realice en el ejercicio.

4.6 ENTORNO ECONÓMICO DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS EN LA CIUDAD DE URUAPAN, MICHOACÁN.

Según el sistema empresarial mexicano el estado de Michoacán cuenta con un total de 58,821 empresas de industria comercio y servicios diversos de los cuales 115 son empresas constructoras. Solo en Uruapan podemos encontrar 103 empresas que se dedican a la construcción y sus servicios relacionados regidas por el reglamento de construcción del municipio de Uruapan Michoacán aprobado el 31 de Julio de 1995 y que van desde materiales y renta de maquinaria hasta la construcción de carreteras, casas, calles etc.

Las constructoras en Michoacán trabajan en las obras públicas, carreteras, puentes, aeropuertos y muchas otras. Dentro de las privadas están las que se dedican a edificios, casas y urbanizaciones. Existen constructoras en Michoacán que se dedican a realizar trabajos de obras públicas, que también realizan proyectos para el sector privado, pero son muy pocas las constructoras en Michoacán que se dedican a un sector en específico.

Las empresas constructoras en Uruapan basan sus servicios en su precio, calidad y servicios profesionales, al ofrecer estos servicios cuenta con la capacidad para realizar y ejecutar todo tipo de actividad relacionada con la construcción.

Servicios que ofrecen las empresas constructoras en Uruapan:

- Residenciales: Casas y Condominios.
- Comerciales: Oficinas y Comercio.
- Industrial: Bodegas, Techumbres, Fachadas y Divisiones.

En la actualidad algunas empresas constructoras complementan sus servicios ofreciendo servicios de Arquitectura, Diseño, Decoración e Ingeniería y en línea. Guía y Catálogos de materiales, fabricantes y servicios de la Construcción. En algunos casos las personas se interesan en cristalizar sus sueños y edificar su casa por lo que acuden a las constructoras como opción, te has preguntado qué beneficios obtienes al realizar esta acción, además de los antes mencionados puedes optar por la opción de que ellos sean los mismos que tramiten tu crédito en el sistema que más te adecues, siempre y cuando la empresa cuente con ese servicio de no ser así ellos te pueden recomendar a las personas adecuadas.

Algunas de estas empresas están financiadas con sociedades financieras de objeto múltiple, que son sociedades anónimas cuyo objeto social principal es el otorgamiento de crédito y/o la celebración de arrendamiento financiero o factoraje financiero conforme a la ley, son entidades financieras que para operar no requieren autorización de autoridades financieras. También pueden trabajar con recursos federales, estatales y del mismo municipio para llevar a cabo sus obras. Tanto el ISSSTE como en INFONAVIT tienen acceso a estímulos económicos ya que cuentan con fondos aproximadamente de 3,500 millones de pesos, teniendo estas desarrolladoras inscribirse cuando tengan determinado por ciento de avance.

Ya analizamos a detalle los aspectos generales de las empresas dedicadas a la construcción así como su clasificación, tratamiento contable su aspecto fiscal y como se desarrolla económicamente en el municipio, ahora si con todo esto podemos pasar a analizar cada aspecto para poder implementar los controles más adecuados a

nuestra empresa basándonos en el estudio del cuestionario aplicado a la misma que es lo que haremos en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO V

CASO PRÁCTICO.

5.1. Metodología de la investigación.

Planteamiento del problema.

Muchas veces la gente piensa que solamente las grandes empresas, son las que necesitan un sistema de control complejo para llevar a cabo sus actividades y tener un buen manejo de ello, es por eso que las pequeñas y micro empresas no toman la importancia necesaria de implementan un control interno llevándolos a tener desviaciones significativas en sus resultados en perjuicio de la misma entidad, que a su vez no les permite ser más competitivos y crecer dentro del mercado. Y es por eso que en la presente investigación pretende analizar los aspectos para demostrar a esas empresas que no necesariamente tienen que ser grandes empresas para implementar o mejorar un control interno adecuado a sus necesidades.

Con la presente investigación se pretende analizar las operaciones que realiza la empresa y si estas se llevan a acabo de tal manera que permita arrojar información oportuna y veraz la empresa constructora “Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V. ubicada en la Ciudad de Uruapan, Michoacán le ayudaría a tomar decisiones correctas, que la información financiera sea confiable tener un control del aspecto, financiero, fiscal, etc. para optimizar recursos y hacer que la empresa crezca, para

esto se va a realizar un estudio y evaluación del control interno para posteriormente estudiarlo, ver que es lo que hace al control interno deficiente y hacer de una deficiencia una fortaleza.

Justificación.

En la actualidad la mayoría de las empresas ya sea micro, pequeña, mediana o grande se enfrentan a la problemática de instalar un adecuado control interno con bases bien establecidas y sólidas para el buen desarrollo de sus actividades y que arroje información financiera oportuna y veraz y confiable que sirva para una buena toma de decisiones.

A la par y por condiciones económicas de nuestro país las empresas se van desarrollando y al estar en constante cambio de acuerdo a sus necesidades, el flujo de sus operaciones van aumentando y por consecuencia se vuelve compleja la actividad de revisarlas y supervisarlas.

De aquí surge la importancia de que las empresas cuenten con un adecuado sistema de control interno que ayude a prevenir y detectar errores y fraudes, que no se encuentren a simple vista o que la entidad no considere importantes.

Con el paso del tiempo la empresa se da cuenta si cumplió o no con los objetivos que en este caso se ve reflejado en la implementación de un control interno, ya que es una herramienta para alcanzar el éxito deseado y determinar en forma óptima las operaciones.

Esta empresa se va a ver beneficiada en su estructura y funcionamiento, reduciendo los riesgos a que esta propensa ya sean internos o externos y con todo esto tener el sustento para el mejoramiento continuo y optimización de los recursos que a largo plazo son los pilares de una empresa competitiva.

OBJETIVOS.

GENERAL.

Estudio y evaluación del control interno para la constructora "Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V." ubicada en la ciudad de Uruapan Michoacán.

ESPECÍFICOS.

- Analizar la necesidad de un sistema de control interno.
- Identificar las normativas del Estudio y Evaluación del Control Interno emitidas por el COSO para estas empresas.
- Realizar el estudio y evaluación del Control Interno de la empresa "Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V. ubicada en la Ciudad de Uruapan, Michoacán.

Hipótesis.

"La falta de un estudio y evaluación del Control Interno de la empresa Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V. ubicada en la Ciudad de Uruapan, Michoacán., pueden provocar una disminución en las utilidades de los socios de dichas empresas"

Metodología.

El método que se utilizó en esta investigación según la forma de abordar el tema fue el método deductivo ya que en base a la estructura de los elementos generales del Control Interno y estructura del sistema COSO se aplican de forma particular a la empresa “Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V. ubicada en la Ciudad de Uruapan, Michoacán.

El método que se utilizó en esta investigación según el tipo de investigación fue descriptivo ya que se describe como se realizó el estudio y evaluación del control interno aplicado a una empresa ubicada en la Ciudad de Uruapan, Michoacán.

La finalidad de usar este método es el estudio y la evaluación del control interno para la constructora” Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V.” Ubicada en la ciudad de Uruapan Michoacán.

Técnicas de investigación utilizadas.

Se realizó investigación bibliográfica, apuntes de materias de auditoría, consulta de páginas de internet.

También se realizó un trabajo de campo que consistió en visitar a la empresa “Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V. ubicada en la Ciudad de Uruapan, Michoacán, observar la realización de las actividades en los diferentes departamentos y realizar entrevistas y la aplicación de un cuestionario de Control Interno.

A continuación se presentará en cuestionario de revisión del control interno contestado por la empresa para ver las deficiencias que tiene y como poder solucionarlas:

5.2. Estudio y evaluación de Control Interno para la empresa constructora “Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V. ubicada en la ciudad de Uruapan Michoacán”.

EMPRESA: ARIKA JANARY CONSTRUCCIONES, SA DE CV

EFFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES

NO	INC	SUB	PREGUNTA	NO APLICA	SI	NO	OBSERVACIONES
1			¿Ha autorizado el consejo de administración todas las cuentas bancarias?		SI		
2			¿Cuántas cuentas bancarias tienen abiertas y cual es el objetivo de cada una de ellas?		1		OPERACIÓN DEL NEGOCIO
3			¿Si hay una cuenta de banco que no tiene movimiento, para que se tiene abierta?	N/A			
4			¿Esta centralizada la responsabilidad por los cobros y los depósitos en efectivo en el menor número posible de personas?		SI		
5			Están todos los empleados que participan en los cobros, los pagos y que manejan efectivo y valores:				
	A)		¿Adecuadamente afianzados?		SI		
	B)		¿Obligados a tomar vacaciones anuales?		SI		
6			¿Están los empleados de otros departamentos (como embarques, facturación, créditos y cobros, compras, recepción, etc.) que pudieran estar en situación de participar en irregularidades que impliquen efectivo u otras formas de activo, adecuadamente afianzados			NO	
7			Los empleados que manejan efectivo están desligado de algunos de los deberes siguientes:				
	A)		¿Preparan facturas de venta o llevan registros de venta?		SI		
	B)		¿Manejan o tienen acceso a los libros de cuentas por cobrar; ayudan a comprobar contra el mayor y analizar las cuentas por cobrar por su antigüedad, o participan en la preparación y envío por correo de los estados de cuenta de los clientes?			NO	
	C)		¿Autorizan las concesiones o ampliaciones de crédito o aprueban los descuentos, las devoluciones o las rebajas a los clientes?			NO	
	D)		¿Gestionan el cobro de las partidas por cobrar o aprueban la cancelación de las partidas incobrables?	N/A			
	E)		¿Obtienen estados de cuenta de los bancos depositarios, tienen acceso a esos estados o concilian las cuentas de los bancos?			NO	
	F)		¿Tienen bajo su custodia valores o documentos por cobrar y la garantía colateral sobre los mismos?			NO	
	G)		¿Manejan el libro mayor o el registro de póliza?			NO	
	H)		¿Preparan o aprueban los comprobantes de pagos?			NO	
	I)		¿Preparan, firman o envían por correo los cheques de pago?			NO	
	J)		¿Firman documentos y aceptaciones por pagar?			NO	
	K)		¿Preparan nominas, firman cheques de nominas, o distribuyen cheques o sobres de nomina?			NO	
	L)		Tiene bajo su custodia los salarios no reclamados?	N/A			
	M)		¿Manejan los registros de los pagos de los clientes o los empleados?			NO	
	N)		¿Tienen bajo su custodia algún inventario o llevan registros de inventarios?			NO	
	O)		¿Manejan una caja chica o algunos otros fondos especiales, o tienen acceso a los mismos?		SI		
8			¿Los fondos de caja chica se manejan a través de fondos fijos?		SI		
9			¿El encargado de la caja chica es independiente del que maneja la cobranza?		SI		
10			¿Recae la responsabilidad principal de cada fondo de caja sobre una sola persona?		SI		
11			¿Se hacen cortes de los fondos en efectivo por las personas encargadas de su custodia? ¿Con frecuencia?		SI		
12			¿Los fondos fijos de la compañía son razonables para sus necesidades?		SI		
13			¿Están los pagos individuales de los fondos en efectivo limitados a una cantidad máxima? ¿Cuál es ese máximo?			NO	
14			¿Están los desembolsos de caja chica debidamente respaldados por comprobantes?		SI		
15			Por lo que se refiere a estos comprobantes:				
	A)		¿Se hacen en tal forma que dificulten su alteración?		SI		
	B)		¿Están firmados por las personas que dispusieron del efectivo?		SI		
	C)		¿Se presentan para su inspección a la persona que firma los cheques cuando ésta firma el cheque de reembolso?		SI		
	D)		¿Están aprobados por un empleado responsable?			NO	
	E)		¿Se cancelan con un sello fechador que diga "PAGADO" una vez que se firma el cheque de reembolso? ¿Quién los cancela?			NO	
16			¿Los cheques de reembolso se expiden a favor de la persona encargada del fondo?		SI		
17			¿Está prohibido usar los fondos de caja para hacer efectivos los cheques de funcionarios, empleados, clientes y otras personas?		SI		
18			¿Se verifican arqueo por sorpresa por algún funcionario autorizado periódicamente?			NO	
19			¿Los reembolsos de fondo son aprobados por alguna persona que no sea el cajero y que verifique la corrección de los comprobantes?		SI		
20			¿Las funciones de contabilidad y de caja están divididas y desempeñadas por empleados competentes y completamente independientes entre sí?		SI		
21			¿La siguiente documentación está guardada por un empleado diferente al cajero?				
	A)		Documentos y facturas no cobradas		SI		
	B)		Valores negociables tales como acciones obligaciones, etc.	N/A			
22			¿Están registradas todas las cuentas de cheques a nombre de la empresa?		SI		

23	¿Se registran en libros las transferencias de un banco a otro?	N/A		
24	¿Se registran las operaciones de caja en la fecha en que se recibe el dinero o en la que fueron expedidos los cheques?		SI	
25	¿Las cuentas bancarias son conciliadas por alguien que no firme cheques o que no tenga a su cuidado fondos o libros de caja?		SI	
26	A) ¿Cuentas generales?		SI	
	B) ¿Cuentas de sueldo y rayas?	N/A		
	C) ¿Cualquier otra cuenta?	N/A		
27	¿Se concilian las cuentas bancarias mensualmente?		SI	
28	¿Los estados de cuenta bancarios se entregan a la persona que hace las conciliaciones sin haber sido abierto el sobre que los contiene?			NO
29	¿El procedimiento seguido en las conciliaciones es adecuado para descubrir falsificaciones, alteraciones, endosos indebidos, cheques sin registrar, traspasos de fondos entre bancos, etc., sin que se hayan corrido los asientos correspondientes?		SI	
30	¿Las conciliaciones son verificadas por un empleado responsable?		SI	
31	¿Las siguientes aprobaciones de alguna persona autorizada se requieren en los comprobantes antes de ser pagados?			
	A) ¿Aprobación de precios?		SI	
	B) ¿De recibo de mercancía?		SI	
	C) ¿De sumas, cálculos, descuentos, etc.?		SI	
	D) ¿De la cuenta a la cual deba ser cargado?		SI	
	E) ¿Aprobación final para su pago?		SI	
32	¿Están prenumerados todos los cheques?		SI	
33	¿El procedimiento requiere, cuando menos, que una firma en el cheque y la aprobación final para su pago, sean hechas por distintas personas?		SI	
34	¿Cuando menos una de las personas que firma el cheque, que no sea la autorizada para prepararlo, revisa los comprobantes al mismo tiempo de firmar el cheque?			NO
35	¿Los comprobantes son cancelados convenientemente al pagarlos?			NO
36	¿La firma de cheques, antes de estar éstos totalmente llenos, está terminantemente prohibida?		SI	
37	¿Está prohibido firmar cheques en blanco?		SI	
38	¿La máquina protectora de cheques se usa antes o simultáneamente con la firma?	N/A		
39	¿Se requieren dos firmas en los cheques?			NO
40	¿Se toman medidas de seguridad para el envío de cheques por correo?	N/A		
41	¿Los cheques cancelados lo son convenientemente?		SI	
42	¿Los cheques sin usar están convenientemente guardados de tal manera que se evite sean usados sin autorización?		SI	
43	¿Si las sucursales hacen pagos, los comprobantes pagados se envían a la oficina principal?	N/A		
44	¿Se registran en alguna forma las remesas de valores recibidas por correo por una persona distinta al cajero antes de que estos cobros les sean turnados a este último para depósito?	N/A		
45	¿Si es así, se verifica posteriormente ese registro en detalle por un periodo determinado contra los registros de ingresos por una persona diferente al cajero?			NO
46	¿Los ingresos son depositados diariamente en su totalidad y tal como fueron recibidos?		SI	
47	¿El control de todos los registros de contabilidad, fuera de cobranzas y pagos, está encomendado a otra persona que NO sea el cajero?		SI	
48	¿El correo es abierto y distribuido por alguna persona o departamento que no sea el cajero o el departamento de contabilidad?	N/A		
49	¿Se prepara una lista del efectivo en cheques o giros recibidos por correo?		SI	
50	¿Si así se hace, esa lista se usa efectivamente para confrontar los depósitos?		SI	
51	¿Las remesas recibidas por correo se entregan al cajero directamente por la persona que abre la correspondencia?	N/A		
52	¿Los avisos de remesas de fondos, cartas y sobres, son entregados por separado al departamento de contabilidad?	N/A		
53	¿Existe el control adecuado sobre las ventas de contado y de mostrador mediante el uso de cajas registradoras, notas de venta numeradas, recibos, etc.?		SI	
54	¿Existe un control adecuado sobre ingresos misceláneos procedentes de las ventas de desperdicios, dividendos, rentas, etc.?			NO
55	¿Prepara el cajero un duplicado de la ficha de depósito, y este es sellado por el banco?			NO
56	¿Si es así, se comparan con el registro de ingresos por persona distinta al cajero?			NO
57	¿Si se llevan a cabo cobros por las agencias, sucursales o agentes, se exige que sean depositados en una cuenta contra la cual gire únicamente la oficina principal?			NO
58	¿Si es así?			
	A) ¿El banco envía duplicado de las fichas de depósito directamente a la oficina principal?	N/A		
	B) ¿Se verifican estas fichas de depósito en detalle contra los avisos de cobro expedidos por la sucursal?	N/A		
	C) ¿Se concilia la cuenta bancaria mensualmente en la oficina principal sobre la base de los estados de cuenta enviados directamente por el banco?	N/A		

CUENTAS POR COBRAR E INGRESOS

NO	INC	SUB	PREGUNTA	NO APLICA	SI	NO	OBSERVACIONES
1			¿Existe una separación definida entre:				
	A)		Las labores de los empleados que llevan las cuentas corrientes, y		SI		
	B)		Las labores del cajero, almacenista, facturista y empleos de embarque?		SI		
2			¿Se revisan y aprueban los pedidos de clientes antes de que los autoricen el departamento de crédito u otro departamento semejante?		SI		
3			¿Los empleados del departamento de embarque niegan el acceso al personal que desempeña sus funciones en el almacén y viceversa, respecto de las mercancías que sé encuentran bajo su custodia?			NO	
4			¿Los embarques se hacen solamente por pedidos autorizados?		SI		
5			¿Se requiere alguna orden escrita y numerada para la salida de mercancía del local?		SI		
6			¿Son esas órdenes controladas por la oficina de tal manera que asegure que todas las órdenes de salida sean facturadas?		SI		
7			Los datos de estas órdenes son revisados por:				
	A)		¿Otro empleado del almacén?			NO	
	B)		¿Un empleado de embarque?			NO	
8			¿Se obtienen comprobantes satisfactorios de que los clientes hayan recibido la mercancía que se les envía?	N/A			
9			¿El departamento de facturación envía directamente copias de sus facturas al departamento de cobranzas?		SI		
10			¿El departamento de facturación hace un resumen de sus facturas para pasarlo directamente al departamento de contabilidad?		SI		
11			¿Se controlan numéricamente las facturas por alguna persona que no sea empleado del departamento de facturación?			NO	
12			¿Se cotejan las facturas con los documentos de embarque para asegurarse de que todos ellos se han facturado?		SI		
13			¿En todas las facturas se verifican los precios, sumas, cálculos, descuentos, etc., después de haberse formulado?		SI		
14			¿El sistema de control de ventas a crédito permite que se carguen a una cuenta colectiva a través de una fuente de información distinta al departamento de cobranzas?	N/A			
15			¿Se sigue el mismo sistema de control para los siguientes tipos de ventas?				
	A)		Ventas en efectivo		SI		
	B)		Ventas a empleados		SI		
	C)		Ventas de desperdicios, envases y varios		SI		
	D)		Ventas de activo fijo.		SI		
16			¿Son autorizados por un empleado responsable todos los créditos a las cuentas por cobrar?		SI		
17			¿Las notas de crédito por devoluciones y por bonificaciones son aprobados por algún funcionario autorizado?	N/A			
18			¿La mercancía devuelta por los clientes es recibida por el departamento respectivo y las notas de crédito correspondientes están amparadas por una nota de entrada al almacén?	N/A			
19			¿Las cancelaciones por cuentas incobrables son aprobadas por algún funcionario autorizado?	N/A			
20			¿Existe un control apropiado sobre las cuentas incobrables canceladas ?	N/A			
21			¿Se continúan las gestiones de cobro después de que las cuentas incobrables son canceladas en la contabilidad?	N/A			
22			¿Son todas las partidas registradas en las cuentas por cobrar en forma continua, y se toman únicamente de las copias de las facturas, avisos de envío u otros medios adecuados y autorizados?		SI		
23			¿Se formula relación de cuentas por cobrar mensualmente?			NO	
24			¿La relación de cuentas por cobrar es confrontada mensualmente con la cuenta de control?	N/A			
25			¿Se compensan los cargos y los créditos en los auxiliares de cuentas por cobrar en tal forma de que la composición del saldo final y por lo tanto su antigüedad pueda ser determinada fácilmente?			NO	
26			¿Se preparan mensualmente relaciones por antigüedad de las cuentas por cobrar?			NO	
27			¿Dichas relaciones son revisadas por algún empleado autorizado?			NO	
28			¿Se envían mensualmente estados de cuenta a los clientes?			NO	
29			¿Los estados de cuenta mensuales que se envían por correo están sujetos a un control especial por alguien que no los haya confrontado con la cuenta de control?	N/A			
30			¿Las diferencias reportadas por los clientes se investigan por una persona distinta a la encargada del auxiliar de cuentas por cobrar o de las cobranzas?			NO	
31			¿Son autorizados los préstamos y anticipos a los empleados y funcionarios?		SI		
32			¿Las facturas pendientes de cobro las tiene a su cuidado otra persona diferente al cajero, y al encargado del auxiliar de cuentas por cobrar?		SI		
33			¿Se examinan periódicamente las facturas y se concilian contra los saldos de las cuentas respectivas por un empleado independiente al encargado del auxiliar de cuentas por cobrar?			NO	

INVENTARIOS

NO	INC	SUB	PREGUNTA	NO APLICA	SI	NO	OBSERVACIONES
1			¿Existe el sistema de inventarios perpetuos sobre todas las partidas mayores de inventarios?		SI		
2			¿Ese sistema se lleva sobre cantidades y valores? (Si la respuesta es NO, explíquense las condiciones actuales).		SI		
3			¿Son independientes las personas encargadas de llevar los registros de inventarios perpetuos, de las que realizan los pases a la cuenta de control general?			NO	
4			¿Los valores según tarjetas son confrontados con los libros de control a intervalos razonables?			NO	
5			Si no usa el sistema de inventarios perpétuos, el gerente o algún funcionario autorizado, compara periódicamente los porcentajes de utilidad bruta?	NA			
6			¿Las partidas de los inventarios son físicamente contadas cuando menos una vez al año?			NO	
7			¿Se ajustan los libros por las diferencias encontradas al hacerse el recuento?	NA			
8			¿Esos ajustes son aprobados por algún funcionario autorizado que no pertenezca al personal del almacén?	NA			
9			¿Se preparan instrucciones escritas para la toma de los inventarios físicos?			NO	
10			¿Estas instrucciones incluyen todos los procedimientos necesarios para garantizar un recuento correcto?			NO	
11			Los recuentos físicos están sujetos a:				
	A)		¿Una supervisión adecuada?			NO	
	B)		¿Un doble recuento por alguien que no trabaje en el almacén?			NO	
	C)		¿Control por medio de tarjetas de inventario numeradas o algún otro sistema en el cual la posibilidad de errores por artículos no contados o duplicados sea mínima?			NO	
	D)		¿Verificación especial cuando sea necesario?			NO	
12			¿La supervisión de los recuentos físicos es hecha por alguna persona independientes a:				
	A)		¿Bodegueros?			NO	
	B)		¿Los responsables de los auxiliares de inventarios perpétuos			NO	
13			¿Al hacer los recursos físicos, la compañía considera los artículos que deben ser dados de baja?			NO	
14			¿Todas las existencias de la compañía están bajo el control de uno o varios almacenistas?		SI		
15			¿Son los almacenistas las únicas personas que tienen acceso a los lugares donde se encuentran las existencias?			NO	
16			¿Los detalles de los recuentos físicos son guardados por alguien que no tenga bajo su cuidado dichos artículos?			NO	
17			¿Existe algún control sobre las mercancías que por considerarse obsoletas o por alguna otra causa han sido dadas de baja en libros, pero que físicamente se encuentran en el almacén?			NO	
18			¿Los movimientos en la cuenta del almacén tiene origen solamente por:				
	A)		Entradas - ¿reportes de producción o de artículos recibidos a satisfacción del almacenista?		SI		
	B)		Salidas - ¿requisiciones numeradas u órdenes de embarque?	NA			
	C)		¿Ajustes sobre recuentos físicos debidamente aprobados por algún funcionario autorizado?	NA			
	D)		¿Baja de artículos obsoletos, fuera de moda o por alguna otra causa, debidamente autorizados por algún funcionario?	NA			
19			¿Las responsabilidades en el manejo de varias clases de artículos se han deslindado asignando determinadas clases a cada almacenista?			NO	
20			¿Los artículos están convenientemente protegidos contra deterioros físicos?	NA			
21			¿Los almacenistas están obligados a rendir informes sobre los artículos obsoletos, que tengan poco movimiento, o cuya existencia sea excesiva?	NA			
22			¿Sale únicamente el material del almacén arparado por una requisición autorizada o por nota de embarque?	NA			
23			¿El sistema en uso asegura mediante requisiciones prenumeradas u otro control que todas las entregas de mercancías se registren?			NO	
24			¿El sistema en uso proporciona seguridad contra alteraciones de las requisiciones o notas de embarque por las personas que tienen acceso a las existencias?			NO	
25			¿Hay personas responsables para ver que nada sale de la empresa sin una autorización escrita?			NO	
26			Respecto a las mercancías en poder de otras bodegas, de consignatorios, de proveedores, de maquiladores, de clientes, etc.:				
	A)		¿Existe registro en donde se controlen dichas mercancías?	NA			
	B)		¿Se hacen recuentos físicos periódicos de esos materiales por empleados de la empresa?	NA			
27			¿Se revisan las multiplicaciones, los precios las sumas y todos los cálculos aritméticos de los inventarios de los inventarios físicos?				
28			¿Los procedimientos o instrucciones de la empresa nos aseguran:				
	A)		¿Que todos los artículos que pertenecen a la compañía han quedado incluidos en el inventario?			NO	
	B)		¿Que se ha creado el pasivo correspondiente por todos aquellos artículos incluidos en el inventario que no se hubieran liquidado a la fecha del balance?			NO	
29			¿Se tiene un sistema de costos controlado debidamente por el sistema general de contabilidad?		SI		
30			¿Los resultados que se obtienen del sistema de costos, arrojan costos razonables para efectos de variación de inventarios y la toma de decisiones?		SI		

NOMBRE Y FIRMA DE LA PERSONA QUE ATENDIO EL CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

L.C. ALEJANDRA RAMIREZ GONZÁLEZ

FECHA DE APLICACIÓN

21/11/2013

AUDITOR QUE APLICO EL CUESTIONARIO

ERIC GERARDO GUZMAN RODRIGUEZ

FECHA DE LA APLICACIÓN

21/11/2013

CONCLUSIONES Y COMENTARIOS DE LA EVALUACION DE PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

EN BASE AL ESTUDIO Y EVALUACION Y DE CONTROL INTERNO SE DETECTO QUE NO SE LLEVA DE FORMA ADECUADA LOS CONTROLES NECESARIOS PARA DAR LA CONFIABILIDAD DE LOS RESULTADOS QUE SE OBTIENEN DE TODOS LAS ACTIVIDADES QUE SE REALIZAN EN ESTE RUBRO, DADO A ESTO SE VA A IMPLEMENTAR LA DOCUMENTACION Y LOS FORMATOS NECESARIOS PARA TENER LOS CONTROLES NECESARIOS PARA LLEVAR TODAS ESTAS ACTIVIDADES DE FORMA CONFIABLE Y QUE LE PERMITA A LA EMPRESA OPTIMIZAR SUS RECURSOS.

DOCUMENTOS Y CUENTAS POR PAGAR

NO	INC	SUB	PREGUNTA	NO APLICA	SI	NO	OBSERVACIONES
1			¿El pasivo por compras se registra en un documento al momento en que se reciben las mercancías, verificando por conteo u otro medio la cantidad recibida?				
2			¿Ese documento de registro está prenumerado?	NA			
3			¿Los documentos de registro se valúan con base al precio acordado?			NO	
4			¿Se resumen los documentos de registro y se contabilizan?	NA			
5			¿Las compras son autorizadas por un funcionario.		SI		
A)			La decisión de autorización se basa en una requisición del departamento correspondiente, reposición de stock, programa de compras, etcétera?		SI		
6			¿El documento donde se registró la mercancía registrada (compras) es firmado por la persona que efectuó el conteo (o su supervisor)?			NO	
7			Las facturas para pago se revisan contra:				
A)			¿Documento de registro de la mercancía recibida?			NO	
B)			¿El documento anteriormente firmado?			NO	
C)			¿Precio según factura vs. Precio acordado? (ejemplo, orden de compra, contrato, etcétera).		SI		
D)			¿Aplicaciones de notas de crédito? (por devoluciones o reclamaciones).		SI		
E)			¿Qué la compra fue autorizada? (ejemplo, firma en orden de compra).		SI		
8			¿Se deja evidencia de que los pasos anteriores se siguieron (ejemplo, utilizando sellos iniciando los pasos, firmado, etcétera)?			NO	
9			¿Los cheques se preparan una vez que la documentación ha sido revisada y autorizada para pago?		SI		
10			La persona que revisa las facturas para pago es diferente a quien:				
A)			¿Autoriza las compras?			NO	
B)			¿Prepara los documentos de registro de la mercancía recibida?			NO	
C)			¿Codifica, sumaria y contabiliza los documentos anteriores?		SI		
11			¿La persona que prepara los documentos de registro de la mercancía recibida es diferente de quien autoriza la compra?		SI		
12			Las chequeras se encuentran:				
A)			¿Custodiadas?		SI		
B)			¿Los cheques cancelados se controlan adecuadamente?		SI		
13			¿La documentación se cancela de pagado?			NO	
14			¿Los cheques una vez firmados se envían o se entregan a los beneficiarios?		SI		
15			La persona que prepara y firma los cheques (incluyendo traspasos bancarios) es diferente a quien:				
A)			¿Prepara los documentos donde se registran las mercancías recibidas?			NO	
B)			¿Revisa las facturas para pago?			NO	
C)			¿Prepara las nóminas?		SI		
D)			¿Autoriza para pago facturas y otros conceptos?			NO	
16			¿Las devoluciones o reclamaciones sobre compras se registran en un documento en el momento en que se efectúan?			NO	
17			¿El documento de registro está prenumerado?	NA			
18			¿Se valúan los documentos de registro con base al precio o importe pactado?			NO	
19			¿Se codifican y contabilizan los documentos de registro?		SI		
20			¿Se comparan las notas de crédito recibidas de los proveedores contra los documentos de registro de las devoluciones, y en caso de diferencias se obtienen las correcciones respectivas, se codifican y contabilizan?		SI		
21			¿Las personas que preparan los documentos de registro de las devoluciones o reclamaciones es diferente de quien revisa las facturas para pago?			NO	
22			¿Existe un seguimiento (ejemplo, algún tipo de registro, archivo temporal, etc.) para obtener de los proveedores las notas de crédito respectivas por las devoluciones o reclamaciones presentadas?			NO	
23			¿Otra persona revisa los motivos por los cuales no se han recibido las notas de crédito respectivas, en un periodo razonable?			NO	
24			¿Existen políticas escritas sobre contratación de préstamos bancarios?			NO	
25			¿Están autorizados por el consejo de administración o por funcionario designado por él?		SI		
26			¿Los intereses devengados se registran cada mes?		SI		
27			¿Los registros contables se concilian con los reportes periódicos (capital e intereses) de agentes de bolsa o bancos, o cuando hay colocación de obligaciones de la compañía?	NA			
28			¿Algún funcionario responsable controla y custodia los títulos pendientes de colocar, en caso de emisión de valores?	NA			
29			¿Se cancelan las obligaciones y cupones de intereses ya pagados?	NA			
30			¿Se notifican oportunamente al departamento de contabilidad los pasivos contraídos y modificaciones posteriores que lleguen a acordarse?		SI		
31			¿Los pagarés cubiertos son debidamente cancelados y conservados?		SI		
32			¿Existen controles que aseguren que la compañía cumple con los requisitos contenidos en los contratos de créditos?			NO	

NOMBRE Y FIRMA DE LA PERSONA QUE ATENDIO EL CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

L.C. ALEJANDRA RAMIREZ GONZÁLEZ

FECHA DE APLICACIÓN

21/11/2013

AUDITOR QUE APLICO EL CUESTIONARIO

FECHA DE LA APLICACIÓN

CONCLUSIONES Y COMENTARIOS DE LA EVALUACION DE PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

EN BASE AL ESTUDIO Y EVALUACION Y DE CONTROL INTERNO SE DETECTO QUE NO SE LLEVA DE FORMA ADECUADA LOS CONTROLES NECESARIOS PARA DAR LA CONFIABILIDAD DE LOS RESULTADOS QUE SE OBTIENEN DE TODOS LAS ACTIVIDADES QUE SE REALIZAN EN ESTE RUBRO, DADO A ESTO SE VA A IMPLEMENTAR LA DOCUMENTACION Y LOS FORMATOS NECESARIOS PARA TENER LOS CONTROLES NECESARIOS PARA LLEVAR TODAS ESTAS ACTIVIDADES DE FORMA CONFIABLE Y QUE LE PERMITA A LA EMPRESA OPTIMIZAR SUS RECURSOS.

GASTOS DE OPERACIÓN, VENTA, ADMINISTRACION Y FABRICACIÓN

NO	INC	SUB	PREGUNTA	NO APLICA	SI	NO	OBSERVACIONES
1			¿Se tiene control presupuestal de los gastos?			NO	
2			¿Se llevan a cabo investigaciones oportunas de las decisiones entre los gastos reales y el presupuesto?	NA			
3			¿Se elaboran explicaciones de las desviaciones y se reportan a la gerencia o a un funcionario responsable?	NA			
4			¿Las pólizas de cheques y diario tienen explicaciones claras y se adjuntan los comprobantes que les dieron origen?		SI		
5			¿Están las pólizas de diario aprobadas por un funcionario responsable?		SI		
6			¿Se verifica que la documentación y comprobantes hayan sido aprobados por un funcionario responsable?		SI		
7			Se revisa la documentación y comprobantes en cuanto a:				
	A)		¿Multiplicaciones y sumas?		SI		
	B)		¿Cantidad, precio y condición de pago?		SI		
	C)		¿Aprovechamiento de los descuentos?		SI		
	D)		¿Cancelación con sello de pago?			NO	
	E)		¿A nombre de la compañía y que contengan requisitos fiscales?		SI		
8			¿Se deja evidencia en las pólizas de la distribución y clasificación contable de los gastos?		SI		
9			¿Se usan relojes checadores, tarjetas de tiempo o reportes?			NO	
10			¿Se revisan esos documentos y se aprueban por un funcionario responsable?			NO	Tratandose de trabajadores en obra.
11			¿Las ausencias de los empleados se conocen oportunamente?			NO	Tratandose de trabajadores en obra.
12			¿La gerencia contrata a los empleados?		SI		
13			¿Se mantienen registros y expedientes adecuados de los empleados?		SI		
14			¿Existen autorizaciones escritas de sueldos y aumentos, incluyendo referencias a contratos colectivos?			NO	
15			Si hay comisiones a vendedores, ¿se autorizan los importes por pagar para un funcionario responsable?	NA			
16			¿Se comparan las comisiones contra reportes de ventas y se revisan los cálculos?	NA			
17			¿Las nóminas son revisadas en cuanto a sueldos, cálculos aritméticos, impuestos y otras retenciones por un empleado responsable?		SI		
18			La distribución del importe de las nóminas a las cuentas aplicables, ¿es revisada por una persona distinta a quien las prepara?			NO	
19			¿Dictamina la empresa sus cuotas para efectos del Seguro Social?, ¿para efectos del Infonavit? y ¿para efectos del impuesto estatal sobre nóminas?			NO	
20			¿Se verifica que el personal incapacitado no cobre un sueldo durante el periodo citado?		SI		
21			¿Se obtienen las constancias de incapacidad del personal accidentado o enfermo, a fin de llevar un control y determinar la prima de riesgos de trabajo del siguiente ejercicio, de conformidad con la Ley y reglamentos del IMSS?		SI		
22			¿Se concilia el total de erogaciones al final del ejercicio contra la base del Seguro Social, Afores e Infonavit?		SI		
23			¿Se incluyen en las liquidaciones de cuotas obrero-patronales las ausencias y las incapacidades, de conformidad con las leyes y reglamentos del IMSS?		SI		
24			¿Se tiene creado un fondo de pensiones, de conformidad con Principios de Contabilidad?		SI		
25			¿Se realizan retiros de los fondos de ahorro con una periodicidad mayor a 2 ocasiones por año?	NA			
26			¿Se tienen separados el fondo de préstamos para empleados y el de ahorro?			NO	
27			¿Ha sido cubierto de manera oportuna el crédito al salario a los trabajadores que les corresponda bajo conocimiento de la no deducibilidad de las nóminas en la falta de pago?		SI		
28			¿Se lleva un registro de los empleados que cuentan con créditos de Infonavit para casa-habitación?		SI		
29			¿Se efectúan las retenciones correspondientes en cada nómina pagada?		SI		
30			¿Se presentó oportunamente la declaración anual informativa de subsidio al empleo anexo 1 DIM?		SI		
31			¿Se enteran las retenciones ante las autoridades de conjunto con las aportaciones del Infonavit?		SI		
32			¿Se registra oportunamente al personal ante el IMSS, de conformidad con la Ley y reglamentos respectivos de la Ley del Seguro Social?		SI		
33			¿Se tienen contempladas las multas que considera el reglamento de multas de la Ley del Seguro Social por omisión en el registro de empleados así como por los diversos conceptos que enuncia el citado reglamento?		SI		
34			¿Son cubiertas oportunamente las cuotas de seguridad social, Afores e Infonavit, así como los impuestos estatales sobre nómina?		SI		
35			En caso del pago de comisiones, destajos o cualquier otro tipo de percepción variable, ¿se presentan los formatos de aviso de salario mixto en los plazos fijados por la Ley del Seguro Social?		SI		
36			¿Se actualizan los salarios integrados, derivados de cambios en los salarios o prestaciones así como a la antigüedad que adquieren los empleados en la empresa?		SI		
37			¿Se verifican las incapacidades expedidas por el IMSS, en caso de ser riesgos de trabajo o accidentes de trabajo, para efecto de la declaración anual informativa de grados de riesgo?		SI		
38			¿Quién autoriza los préstamos a trabajadores?				GTE. DE OBRAS
39			En caso de existir fondos de ahorro, ¿se procede a registrar una cuenta especial en la cual se depositen los fondos retenidos y se acumulen los intereses generados a cada trabajador?	NA			
40			¿Se realiza una revisión anual de los contratos colectivos de trabajo?	NA			

Sugerencias:

1. La administración de la empresa debe de estar permanentemente enterada de todo pasivo anormal o que no se derive de las operaciones propias de la entidad.
2. Revisar periódicamente que estén cancelados con el sello de pagado los documentos ya pagados guardando debidamente estos documentos.
3. En lo prestamos donde se fije como garantía prendaria a ciertos activos de la entidad, incluyendo bienes inmuebles o hipotecas, vigilar que al momento del pago total del crédito se libere completamente la garantía.
4. En aquellos casos donde se otorga a los acreedores una garantía hipotecaria o cualquier otro activo de la entidad, es conveniente asegurar estos.
5. Vigilar que la suma de los documentos por pagar a corto plazo, más las porciones circulantes de los de largo plazo, deberá ser igual al saldo en mayor.

ARIKA JANARY CONTRUCCIONES, S.A. DE C.V.

1

REQUISICIÓN DE MATERIAL

DEPARTAMENTO QUE SOLICITA:

FECHA DE PEDIDO:

CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	DESCRIPCIÓN

SOLICITO:

FECHA:

Autorizo:

FECHA:

Original: Departamento de Almacen

C.C.P. Contraloría u departamento de compras

- Departamento que solicita: Nombre del departamento que solicita.
- Fecha de pedido: Fecha en que se realiza el pedido
- Cantidad: Cantidad en número del material que solicita.
- Unidad de medida: Unidad de medida en que se mide en material.
- Descripción: Descripción del material solicitado.
- Solicitó: Nombre de la persona que solicita los materiales.
- Autorizó: Nombre de la persona que autoriza el pedido.
- Fecha: Fecha en que se solicita y autoriza.

ARIKA JANARY CONTRUCCIONES, S.A. DE C.V.

1

SEGUIMIENTO DE COTIZACIONES

DEPARTAMENTO:

NUMERO DE ORDEN DE COMPRA:

FECHA DE COTIZACION	PROVEEDOR	DOMICILIO Y CONTACTO	OBSERVACION	PRECIO DEL PROVEEDOR

EVALUADOR	AUTORIZO SEGUIMIENTO

Original: Departamento de compras
C.C.P. Contraloria

- Departamento: Nombre del departamento encargado.
- Numero de orden de compra: Número de la orden de compra.
- Fecha de cotización: Fecha de cotización del proveedor.
- Proveedor: Nombre o clave del Proveedor.
- Domicilio y contacto: Datos del proveedor.
- Observaciones: Algunas observaciones respecto al proveedor.
- Precio del proveedor: Precio del proveedor en cuanto a la materia.
- Evaluador: Nombre y firma del evaluador.
- Autorizo seguimiento: Nombre y firma del encargado.

ARIKA JANARY CONTRUCCIONES, S.A. DE C.V.

1

ORDEN DE COMPRA

DEPARTAMENTO : _____
 FECHA DE ORDEN: _____
 PROVEEDOR SELECCIONADO: _____

CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	DESCRIPCIÓN	PRECIO UNITARIO	TOTAL
(CANTIDAD EN NUMERO Y LETRA)			IMPORTE	
			IVA	
			TOTAL	

SOLICITO: _____
 FECHA: _____
 AUTORIZO: _____
 FECHA: _____

Original: Departamento de Compras
 C.C.P. Contraloría y departamento de inventarios

- Departamento: Nombre del departamento encargado.
- Fecha de orden: Fecha en que se da la orden.
- Proveedor seleccionado: Nombre o clave del proveedor.
- Cantidad: Cantidad de los materiales requeridos.
- Unidad de medida: Unidad de medida en que se mide el material.
- Descripción: Descripción del material solicitado.
- Precio unitario: Precio unitario del material.
- Total: Total de material requerido.

Sugerencias:

1. Para un mejor control de las partidas que los integran, los registros contables deberán tener información tanto de cantidades como de valores.
2. Se aconseja que se lleve un control de los artículos que se consideren obsoletos o que por otra causa han sido dados de baja en libros y que físicamente se encuentren en almacén.
3. Los inventarios deberán estar convenientemente protegidos contra deterioros físicos y condiciones climatológicas y se deben de contemplar medidas de seguridad contra robos, incendios, etc.
4. Los almacenistas deberán rendir informes sobre los artículos que tengan pocos movimientos o bien cuya existencia sea excesiva.
5. Considerar los requerimientos fiscales para hacer deducibles delo ingresos de la entidad, según la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los inventarios dados de baja por obsolescencia o mal estado.
6. Cuidar que las bases para valuar los inventarios, al igual que para la determinación del costo de ventas, sean las mismas y se apliquen consistentemente en relación con periodos o ejercicios anteriores.

ARIKA JANARY CONTRUCCIONES, S.A. DE C.V.

1

NOTA DE ENTRADA AL ALMACEN

FECHA ENTRADA: _____
 FOLIO DE ORDEN DE COMPRA: _____
 PROVEEDOR: _____
 REFERENCIA FACTURA: _____

CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	DESCRIPCIÓN	PRECIO UNITARIO	TOTAL
(CANTIDAD EN NUMERO Y LETRA)			COSTO TOTAL	

RECIBIO MERCANCIA: _____ VERIFICADO KARDEX _____
 FECHA: _____ FECHA _____
 REGISTRO: _____
 FECHA: _____

Original: Departamento de Almacen
 C.C.P. Contraloría, compras

- Fecha de entrada: Fecha de entrada al almacén.
- Folio de orden de compra: Folio de orden de compra.
- Proveedor: Nombre del proveedor.
- Referencia factura: Número y/o serie de factura.
- Cantidad: Cantidad de los materiales que entran a almacén.
- Unidad de medida: Unidad de medida de los materiales.
- Descripción: Descripción de los materiales.
- Precio unitario: Precio unitario de los materiales.
- Total: Total de materiales.

ARIKA JANARY CONTRUCCIONES, S.A. DE C.V.

1

SOLICITUD DE CHEQUE

DEPARTAMENTO _____
FECHA _____

DATOS DEL PROVEEDOR

NOMBRE DEL PROVEEDOR: _____
DOMICILIO Y TELEFONO: _____
RFC: _____
NUMERO CUENTA CLABE: _____
BANCO: _____

DEPARTAMENTO QUE SOLICITA EL PAGO

DEPARTAMENTO: _____
RESPONSABLE DEL DEPARTAMENTO: _____
FECHA SOLICITUD: _____
CONCEPTO DEL PAGO: _____

SOLICITO	AUTORIZO
DEPARTAMENTO	CONTRALORIA

Original: Departamento de que solicita el pago
C.C.P. Contraloría, compras

- Nombre del proveedor: Nombre del proveedor.
- Domicilio y teléfono: Datos del proveedor.
- R.F.C.: RFC del proveedor.
- Número de cuenta CLABE: Número de la cuenta CLABE del proveedor.
- Banco: Banco al que se hará del depósito.
- Departamento: Departamento quien solicita el cheque.
- Responsable del departamento: Nombre del encargado del departamento.
- Fecha de solicitud: Fecha de solicitud del cheque.
- Concepto del pago: Concepto del pago
- Solicitó: Nombre y firma de quien solicita.
- Autorizó: Nombre y firma de quien autoriza.

ARIKA JANARY CONTRUCCIONES, S.A. DE C.V.

1

CONTROL DE DOCUMENTOS POR PAGAR

NOMBRE DEL PROVEEDOR:
 N° DE PROVEEDOR
 RFC
 LIMITE DE CREDITO

N° DE DOCUMENTO	FECHA DE EMISION	FECHA DE VENCIMIENTO	IMPORTE

ELABORO	SUPERVISO

Original: Departamento de compras
 C.C.P. Contraloría

- Nombre del proveedor: Nombre del proveedor.
- N° de proveedor: Número o clave del proveedor.
- R.F.C.: RFC del proveedor.
- Límite de crédito: Cuanto crédito se tiene con el proveedor.
- N° de documento: Número de documento que ampara el saldo.
- Fecha de emisión: Fecha de emisión del documento.
- Fecha de vencimiento: Fecha de vencimiento del saldo a pagar.
- Importe: Importe a pagar.
- Elaboró: Nombre y firma de quien elabora.
- Supervisó: Nombre y firma de quien supervisa.

CONCLUSION.

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

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

Las empresas constructoras son personas naturales o jurídicas que se dedican a la elaboración y ejecución de proyectos de construcción, aunque pueda darse el caso, que dichos contratos sean adquiridos de terceros. Dentro de las actividades que pueden realizar este tipo de empresa pueden mencionarse: Edificación de viviendas, conjuntos turísticos y recreacionales, plantas industriales, edificios para la administración pública, obras de vialidad, puentes, obras hidráulicas y sanitarias, inmuebles para oficinas, iglesias, edificaciones educativas, entre otros.

Así podemos determinar con base a lo ya expuesto que un control interno es indispensable para cualquier tipo de empresa según lo requiera para lograr sus objetivos, satisfacer sus necesidades, o cumplir sus metas.

Así como también nos podemos dar cuenta que el control interno es indispensable para las empresas, ya que si no existieran estos, dichas empresas no podrían continuar con sus operaciones normales debido a las desviaciones que hubiera y los problemas que se generarían a través de estos pudiendo llevar a la empresa a la quiebra o cierre total.

Cabe señalar también que en la actualidad los empresarios no tienen el total conocimiento de la diversidad de controles que pueden aplicarse a sus empresas, lo cual provoca que se generen desviaciones importantes y errores que pudieran ser evitados desde un principio.

Yo recomendaría a las personas y las empresas que no tienen un control adecuado de sus operaciones implementar uno de acuerdo a sus necesidades para crecer en este mercado tan globalizado como lo estamos hoy en día, con la finalidad de incrementar el nivel de productividad en la empresa y aumentar la eficiencia del servicio prestado al cliente y por lo tanto mayores utilidades para la empresa y para las personas.

Como se puede ver según los análisis efectuados son bastantes las necesidades de un control interno dentro de las empresas, lo cual nos justifica la presente investigación.

La hipótesis de la falta de un estudio y evaluación del Control Interno de la empresa Arika Janary Construcciones, S.A. de C.V. ubicada en la Ciudad de Uruapan, Michoacán., pueden provocar una disminución en las utilidades de los socios de dichas empresas, si se cumple satisfactoriamente.

En las empresas constructoras es muy común tener algunas desviaciones en los resultados, todo por no aplicar un adecuado sistema de control interno o no darle seguimiento a los ya implementados. En este caso una empresa tuvo la necesidad de estudiar y evaluar su control interno para ver en que necesitaba algún tipo de adecuación para el mejoramiento del mismo, es por eso que se llevó acabo la presente investigación, que partió del conocimiento y estructura de la empresa, su misión, visión, su estructura, etc. Analizando a detalle su control interno, haciendo un estudio implementando un cuestionario que nos diera los elementos necesarios para poder evaluarlo y saber en qué rubros se necesitaba más control, luego que detectamos cuales eran estos rubros, vimos cual era la mejor manera para mejorar dicha situación y al final implementar los controles adecuados para su funcionamiento y posteriormente darle seguimiento. Es por eso la fundamental importancia de un buen control interno para la organización. Todo esto nació de la necesidad de la empresa y que le sirvió para darle recomendaciones para ayudarlo en el aspecto legal y financiero.

BIBLIOGRAFÍA.

1. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2003), Guía Práctica de Auditoría para Negocios Pequeños y Medianos, 1ª Edición.
2. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2013), Normas de Auditoría, para Atestiguar, Revisión y otros Servicios Relacionados, 3ª Edición.
3. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2013), Normas de Información Financiera, 3ª Edición.
4. Mathelin Leyva Carlos R. Estudio del Régimen fiscal de Empresas constructoras, 4ª Edición Depto. De Edición del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
5. Pérez Chávez Campero fol, Constructoras Régimen contable, fiscal y de seguridad social, 9ª Edición, Tax Editores, SA de CV.