



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

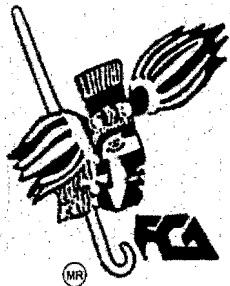
**EL AUDITOR EXTERNO Y SU RELACIÓN CON OTROS
ESPECIALISTAS EN LA AUDITORÍA DE ESTADOS
FINANCIEROS DE LA INDUSTRIA FARMACÉUTICA**

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA:
DAVID HERNÁNDEZ OLIVARES

ASESOR:
C. P. ENRIQUE RIVAS ZIVY



MEXICO, D. F.

2011



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

EL AUDITOR EXTERNO Y SU RELACIÓN CON
OTROS ESPECIALISTAS EN LA AUDITORÍA DE
ESTADOS FINANCIEROS DE LA INDUSTRIA
FARMACÉUTICA

Agradecimientos

A mis padres y hermana, quienes juntos formaron ilusiones en la vida y las vieron cristalizadas como familia. Gracias, sin su apoyo y ánimo inquebrantables, no podría haber superado los tiempos difíciles.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberme dado la oportunidad de prepararme profesionalmente en sus aulas.

Introducción

Con base a lo observado durante tres años en los que profesionalmente me he desempeñado en una firma de auditoría dentro del segmento farmacéutico, además de los conocimientos adquiridos durante mi desarrollo académico en la Facultad de Contaduría y Administración, presento esta tesis, en donde pretendo demostrar la importancia y necesidad de las relaciones profesionales entre el Contador Público con otros profesionistas en la práctica de la auditoría a los estados financieros a un sector industrial en crecimiento, como lo es la industria farmacéutica.

Este trabajo se desarrolla principalmente con información recopilada de los años 2009, 2010 y 2011, tiempo en el que el tema sobre la homologación de normas contables y por lo tanto de auditoría, además de la globalización en el mundo de los negocios, el uso de nuevas herramientas para las operaciones contables y administrativas, además de las nuevas exigencias de los organismos reguladores, obligan al auditor a apoyarse en el trabajo de otros profesionistas y especialistas que deberán de colaborar con su opinión sobre rubros específicos con un mismo objetivo: hacer más confiable la opinión sobre la información financiera.

Durante el desarrollo de este trabajo se presentarán algunas diferencias de criterios entre la normatividad nacional y extranjera en el área contable y de auditoría; además se analizarán las relaciones profesionales más importantes que se dan entre el Contador Público con otros profesionistas para la auditoría de estados financieros de la industria farmacéutica extranjera que opera en México, con base al cumplimiento y su relación con los boletines de las Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar.

ÍNDICE

Justificación	1
1 Auditoría	
1.1 Definiciones principales.....	4
1.2 Antecedentes históricos universales de la auditoría.....	5
1.3 Antecedentes históricos de la auditoría en México.....	11
1.4 Evolución de la auditoría.....	16
2 La Industria Farmacéutica Extranjera en México	
2.1 Entendimiento general de la industria farmacéutica.....	19
2.2 Antecedentes históricos de la industria farmacéutica en México.....	24
2.3 Entorno económico de la industria farmacéutica extranjera en México.....	29
2.4 Entorno político de la industria farmacéutica extranjera en México.....	35
2.5 Entorno social de la industria farmacéutica extranjera en México.....	38
3 Normatividad	
3.1 Concepto de normatividad.....	41
3.2 Normatividad contable mexicana e internacional.....	41
3.3 Análisis comparativo entre normatividad contable mexicana e internacional...	45
3.4 Normas de auditoría mexicanas e internacionales.....	56
3.5 Código de ética.....	61
4 Auditoría de Estados Financieros de la Industria Farmacéutica	
4.1 Concepto de estado financiero.....	65
4.2 Objetivo del estado financiero.....	66
4.3 Importancia del estado financiero.....	67
4.4 Objetivo de la auditoría de los estados financieros.....	68
4.5 Etapas de la auditoría de la industria farmacéutica extranjera en México.....	69

5	Análisis de las Relaciones del Contador Público con Otros Especialistas para la Auditoría de Estados Financieros	
5.1	Participación de los especialistas en la auditoría.....	80
5.2	Identificación de los especialistas.....	83
5.2.1	Licenciados en derecho.....	84
5.2.2	Licenciados en actuaría.....	96
5.2.3	Licenciados en informática.....	105
5.2.4	Especialistas en precios de transferencia.....	116
5.2.5	Especialistas en auditoría forense.....	126
5.3	Conclusión del trabajo llevado a cabo por el especialista.....	137
6	Ejemplo de la Planeación de Auditoría y Presentación de los Estados Financieros Auditados de una Industria Farmacéutica Extranjera en México	
6.1	Planeación.....	139
6.2	Presentación de estados financieros.....	171
	 Conclusión	 198
	 Anexo A-1	 200
	Anexo A-2	227
	 Referencias	 234

*“Yo solo sé, que no sé nada”
(Sócrates, Filósofo Griego)*

Justificación

Si comparamos los conocimientos que tenemos con lo que nos queda por aprender, nos daremos cuenta que es muchísimo más lo que no sabemos que lo que sabemos y nunca lograremos tener los conocimientos de todas las cosas.

Durante mucho tiempo se consideró que el único profesionalista que podía realizar auditorías era el Contador Público, sin embargo, en un mundo de negocios globalizado, que día a día exige mejores y confiables resultados financieros para la toma de decisiones, es necesario dejar este pensamiento atrás. Las profesiones en general también cambian con el paso del tiempo, perfeccionando sus métodos y planes de estudio con la finalidad de formar nuevos profesionistas que compitan con las presentes y futuras necesidades de la sociedad.

En un mercado cada vez más especializado, más complejo en sus operaciones, con nuevos cambios y retos respecto a las diversas normatividades existentes que se encuentran en constante cambio, exigen al Contador Público proporcionar un mejor servicio a sus clientes, por lo tanto, es necesario que esta profesión se especialice en una área de trabajo, como lo puede ser: Auditoría, Finanzas, Fiscal, Costos, Presupuestos, Precios de Transferencia, entre otras.

Sin embargo en el tema de auditoría también existen otras tantas especialidades como lo son: Auditoría Financiera, Fiscal, Operativa, Integral, Forense, Administrativa, Informática, etc.

Como observamos son muchas las áreas de oportunidad que tiene el Contador Público, este profesionalista debe contar con una especialidad para cada una y aún así, una vez seleccionada la misma en donde va a desempeñar su trabajo debe estar consciente que deberá apoyarse con otros especialistas, como por ejemplo:

- El Contador especialista en materia fiscal muchas veces se deberá apoyar en abogados Fiscalistas;
- El Contador de costos de una empresa manufacturera suele requerir de los conocimientos de ingenieros del área de producción.

Así podemos identificar muchas más relaciones profesionales entre los Contadores Públicos y otros profesionistas ó especialistas.

La importancia de las relaciones profesionales que pudieran tener los Contadores Públicos y otros profesionistas dependerán del tipo de cliente a quien preste su servicio, con base a su actividad preponderante y a la utilidad que proporcionen los mismos.

Queda claro que el Contador Público no puede y ni será un ser de conocimientos universales, de este razonamiento me surgió la necesidad de realizar esta tesis, explicando y denotando la importancia, necesidad y beneficio de la relación del Contador Público con otros profesionistas para el trabajo desempeñado en materia de auditoría financiera, cuyo objetivo es el emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera.

En esta tesis abordaré las principales relaciones profesionales entre el Contador Público en su carácter de auditor con otros especialistas, haciendo mención de su importancia y de las actividades que cada especialista realiza y cómo el auditor debe confiar en ellos para emitir su opinión, teniendo la certeza de que esta sea la adecuada y que presente la información financiera necesaria y suficiente para los usuarios de la misma.

En un mundo que demanda soluciones eficientes, los profesionales del área contable deben demostrar que la información financiera es emitida bajo las más actuales y mejores prácticas y estándares internacionales de la profesión, tesis que considero demostrar en este trabajo.

1 Auditoría

- Definiciones principales
- Antecedentes históricos universales de la auditoría
- Antecedentes históricos de la auditoría en México
- Evolución de la auditoría

1.1 Definiciones principales.

Auditoría.- Representa el examen de los estados financieros de una entidad, con objeto que el contador público independiente emita una opinión profesional respecto a si dichos estados presentan de situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contables y los flujos de efectivo de una empresa, de acuerdo a las Normas de Información Financiera (NIF).

Auditor.- Las Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar definen al auditor como: el profesional independiente que con base a su examen, emite su opinión sobre los estados financieros preparados por las empresas.

Auditoría financiera.- Es un proceso sistemático de revisión de la contabilidad, documentación y otras evidencias, donde su objetivo es formarse una opinión sobre los estados financieros de una entidad.

Contabilidad.- Es la disciplina que tiene por objeto el registro, análisis e interpretación de los hechos económicos y financieros que resultan de las operaciones que realiza una entidad, con el propósito de brindar una información útil y veraz a toda persona interesada en la misma.

1.2 Antecedentes históricos universales de la auditoría.

La auditoría de estados financieros no sería posible sin la existencia de la contabilidad, es por este motivo que no podemos dejar desapercibido el origen de los primeros sistemas administrativos que pueden tomarse en cuenta como registros contables y que producían información financiera, existen documentos (tablillas de arcilla) que datan desde los años 4000 y 2000 A.C. encontrados en las culturas Mesopotámicas y Babilónicas, básicamente estos documentos se originan por la necesidad de controlar las actividades de comercio existentes, aprovechando el conocimiento de los números y la escritura; sin embargo, es en el antiguo Egipto en los años de 1600 A.C donde existen testimonios sobre contabilidad, los cuales se refieren a la anotación obligada por el Faraón de las operaciones celebradas por los comerciantes en determinados libros, además de encontrarse evidencia sobre el proceso y registro en la recaudación de tributos, estos era entregados generalmente en especie y requería de toda una estructura que contemplaba no solo a los escribas, sino principalmente a los agrimensores para el cálculo de lo sembrado y en consecuencia la fijación del monto del tributo por la cosecha esperada.

La liquidación y recaudación de las contribuciones era revisada y aprobada cuidadosamente por las autoridades centrales. Un estado financiero rigurosamente actualizado era imprescindible al Faraón, con información adicional que mostrara las tendencias futuras, dependía de la calidad de éste, para lograr un aprovechamiento racional de la información, desde estos tiempos podemos observar los primeros esbozos de una administración con base en los que actualmente conocemos como presupuesto.

Tomando en cuenta este esquema de control y rudimentariamente uno de auditoría para el cobro de tributo por parte del Faraón y bajo el enfoque de nuestra profesión actual podemos identificar las siguientes etapas en el desarrollo de esta actividad:

- I. Planeación
- II. Registro y Control
- III. Revisión y crítica
- IV. Análisis, información e interpretación

Estos métodos de registro para los ingresos y gastos resultantes de las operaciones del comercio se conservan sin modificaciones hasta los años de 1300 y 1400. Sin embargo el término *auditor* que etimológicamente proviene del latín *audīto – ôris*, que en español su significado se refiere a quien tiene la virtud de oír y en inglés del verbo *to audit*, que significa verificar e inspeccionar, comienza a utilizarse en Inglaterra durante el reinado de Eduardo I entre los años de 1272-1307, refiriéndose a quien practicaba de modo independiente la verificación de los registros patrimoniales de las haciendas para observar su exactitud.

El cambio sustancial en los registros de las operaciones mercantiles es originado en el año de 1494 cuando se publica el libro “*Summa de Arithmetica, Geometrica, proportioni et proportionalita*” (recopilación del conocimiento sobre aritmética, geometría, proporción y proporcionalidad) escrito por Fray Luca de Paccioli que en su sección *Particularis de Computis et Scripturis*, un tratado en contabilidad, describe la partida doble contable, también conocida como el método Veneciano, donde surgen los conceptos de activo, pasivo y capital lo que nos lleva al esquema del balance general que en sus fundamentos generales es el mismo que ahora utilizamos.

Durante los años siguientes la profesión contable inicia un proceso de formalización, nacen las primeras obligaciones a los bancos y mercaderes de llevar libro de caja, así como los conceptos de Debe y Haber en 1552, para que posteriormente en el año de 1590 en Sevilla, sea publicado el primer tratado sobre la teneduría de cuentas con base a la partida doble.

En el año de 1661 se dan a conocer las primeras publicaciones legislativas periódicas, todo esto apoyado por los avances tecnológicos como la imprenta, creada aproximadamente en el año de 1440 por Johannes Gutenberg. Mientras que en el año de 1737 se comunican las Ordenanzas del Consulado de Bilbao que menciona el número y formalidad de los libros que deben tener los mercaderes y comerciantes, los cuales son: El libro borrador, el libro mayor, el libro de cargazones y el libro copiador de cartas (Lo que en la actualidad podemos relacionar como el archivo permanente).

El crecimiento de la contabilidad y realmente los orígenes de la auditoría como la conocemos actualmente se da hasta mediados del siglo XVIII cuando en Inglaterra nace un fenómeno que vino a transformar la humanidad, es el nacimiento de la Revolución Industrial, base de la expansión del capitalismo, fomenta la rápida y masiva producción a través de las máquinas, aparecen como consecuencia nuevas formas de organización fabril y comercial, surgen las teorías económicas de Libre Comercio de Adam Smith con su obra mas importante "La riqueza de las naciones" de 1776 y la de David Ricardo con la publicación de "Principios de economía política y tributación" de 1817.

El advenimiento del capitalismo ocasiona las concentraciones de capital y tienden a desaparecer los pequeños talleres y fábricas familiares. Surgen como consecuencia las sociedades comerciales e industriales que, a su vez, se agrupan en "*Pools, Trusts y Holdings*". Este fenómeno se da hacia las últimas décadas del siglo XIX tanto en Europa como en los Estados Unidos de Norteamérica.

En esa misma época comienzan a surgir tibias disposiciones y regulaciones gubernamentales que solicitaban (no exigían) que los estados financieros de las empresas que tenían acciones colocadas entre el gran público inversionista fueran revisados por contadores públicos independientes.

El gran problema es que en ese entonces no existían los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados por lo que una armonización en los registros contables no era posible. De igual manera lo hoy conocido como Normas y Procedimientos de Auditoría no eran aún emitidas, por lo que los auditores revisaban de manera poco convencional y sus informes eran presentados a capricho y conveniencia de los dueños y administradores de las empresas emisoras de acciones.

Época Moderna

Todo lo anterior dio origen a una cadena de fraudes y engaños que, en combinación con pérdidas de mercados y problemas económicos, provocaron la caída de la Bolsa de Valores de Nueva York en octubre de 1929.

La solución para evitar otro fenómeno como el referido tuvo lugar en el año 1933 cuando el entonces presidente norteamericano Franklin Delano Roosevelt emitió la *Securities Act of 1933* (SA, Ley de Valores de 1933) complementada y ampliada con la *Securities Exchange Act of 1934* (SEA, Ley Sobre el Intercambio de Valores de 1934) las cuales entre otras disposiciones, obligan a que todas las empresas emisoras que tienen colocadas acciones entre el público inversionista registren sus operaciones sobre bases y criterios contables homogéneos, consistentes y generalmente aceptados por el núcleo social en el que convergen y por los contadores públicos; de igual manera, que los estados financieros generados por las operaciones de la entidad sean revisados y examinados anualmente por estos últimos de manera independientes, con base en normas y procedimientos de auditoría que sean de aceptación general por la comunidad contable.

Para vigilar el cumplimiento a tales disposiciones señaladas por la *Securities Exchange Act*, la misma incluye la creación de la *Securities and Exchange Commission* (SEC, Comisión para la Vigilancia del Intercambio de Valores).

En junio de 1936 es publicado un documento denominado *A Tentative Statement of Accounting Principles* (una Declaración Tentativa de Principios de Contabilidad) por parte de la *American Accounting Association* (AAA, Asociación Americana de Contabilidad) mientras que en el mismo año el *American Institute of Accountants* (AIA, Instituto Americano de Contadores) publica su *Examination of Financial Statements* (Examen de Estados Financieros). Estas dos grandes organizaciones de contadores públicos de la época se fusionan en el año de 1938 dando nacimiento al *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA, Instituto Americano de Contadores Públicos) mismo que prevalece hasta la fecha.

El *American Institute of Certified Public Accountants*, en el mismo año de su constitución, crea el *Accounting Principles Board* (Comité de Principios de Contabilidad) quien promulga en el año de 1939 sus *Accounting Research Bulletins* (Boletines de Investigación Contable) que constituyeron los primeros pronunciamientos formales en materia de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Se puede concluir que la auditoría de estados financieros modernos nace en el año de 1934 con un acto de ley al promulgarse la *Securities Exchange Act of 1934* en los Estados Unidos de Norteamérica, que obliga al uso de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas y Procedimientos de Auditoría también generalmente aceptados. Además de la creación de la *Securities and Exchange Commission (SEC)* que vigila, desde entonces, su estricta aplicación y cumplimiento.

Para el año 1977 nace la Federación Internacional de Contadores (IFAC) que es la organización mundial de la profesión contable, su misión es: “servir al interés público, seguir fortaleciendo la profesión contable mundial y contribuir al desarrollo de economías internacionales fuertes al establecer y promover el apego a las normas profesionales de alta calidad, incrementando la convergencia internacional de las normas de auditoría y pronunciándose sobre asuntos de interés general en donde la capacidad profesional es la más relevante”

Además de emitir normas internacionales de auditoría y atestiguamiento por medio del International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), el IFAC, mediante sus consejos emisores de normas independientes, establece normas contables para el ámbito de la ética, la educación y el sector público.

La IFAC está compuesta por aproximadamente 160 miembros y asociados en 125 países y jurisdicciones, que representan a más de 2.5 millones de Contadores que trabajan en forma privada y en los sectores educativos, gubernamentales, industriales y comerciales.

A pesar de todas las leyes promulgadas para la armonización contable, para la estandarización de los procedimientos de auditoría, para la vigilancia y control de las mismas, esta práctica ha sufrido grandes cambios por consecuencia de la misma globalización, los constantes cambios en las empresas y los mismos actos no éticos de los encargados de desempeñar la profesión, como lo fueron el caso de fraude por la Compañía Enron en el año de 2001, que por la complicidad de sus auditores (Arthur Andersen LLP), conllevó a la desintegración de una de las firma de auditoría más grande del mundo en ese tiempo.

Otro caso es el de Bernard Madoff, quien en el año de 2008 siendo presidente del mercado de firmas tecnológicas de Nasdaq cometió fraude por cerca de 50,000 millones de dólares a través de la Compañía Bernard L. Madoff Investment Securities LLC, la cual había sido revisada por la *Securities and Exchange Commission* (SEC) en al menos 8 oportunidades en 16 años.

Como consecuencia de estos casos, entre otros, las organizaciones encargadas de vigilar el trabajo de los auditores y en general de controlar la calidad de los servicios prestados por lo Contadores Públicos Independientes, han originado nuevas leyes como la Sarbanes-Oxley Act of 2002, publicada en los Estados Unidos de América, con el fin de monitorear a la empresas que cotizan en bolsa y evitar fraudes y riesgos de bancarrota, protegiendo así al público inversionista, creando además, la Comisión encargada de supervisar las auditorías de las compañías que cotizan en bolsa (Public Company Accounting Oversight Board).

Algunas novedades y puntos que introduce dicha ley son los de presentar distintos requerimientos para que la compañías garanticen la veracidad de las evaluaciones de sus controles internos en el informe financiero, así como que los auditores independientes de estas constaten esta transparencia y veracidad, exige además la independencia de la empresa auditora y la certificación de los informes financieros, por parte del comité ejecutivo y financiero de la empresa, entre otros.

Todo lo anterior deja constancia que el trabajo desempeñado en el área de auditoría, se encuentra en constante cambio en beneficio de los usuarios de la información financiera, teniendo día a día la obligación de proporcionar un servicio de mayor calidad a los clientes, apegados a las distintas normas que controlan esta profesión. Desde el año 2008 distintos países han comenzado a organizarse en materia de la información financiera, con la finalidad de armonizar la contabilidad a nivel mundial y por lo consiguiente las normas de auditoría. Nuestro país a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) continúa emitiendo una serie de boletines relativos a normas de auditoría, que tienden a homologar los pronunciamientos normativos en nuestro país con los prevaecientes a nivel internacional.

1.3 Antecedentes históricos de la auditoría en México.

En lo que actualmente es México el pueblo azteca dominó durante el siglo XIV a muchos otros pueblos o tribus, llegando a expandir su dominio hasta Centroamérica. El imperio era fundamentalmente una alianza de tres grandes reinos que se mantenían de tributos que les eran entregados por sus dominados, los registros de la historia señalan los “procedimientos” que aplicaban cuando un pueblo bajo su férula no cumplían con sus tributos; incumplimientos que eran detectados y reportados por los mayordomos o recolectores de tributos (calpixque “guardacasas”) una especie de recaudadores-audidores, los cuales formaban parte de un sistema de organización política, donde existían distintos órganos de gobierno, como el Calmecac, que fue la residencia principal de los sacerdotes, donde el rey se informaba de sus actividades; una parte importante del palacio eran los almacenes de todos los tributos que llegaban a la ciudad.

Se llamaba Petlacalco, “casa de los cofres” y el encargado de ella era el Petlacalcatl; Aquí los Calpixques se reunían en la Calpixcacalli “casa de mayordomos” en donde organizaban las obras públicas y recibían del rey las órdenes sobre los tributos que debían traer para las necesidades del palacio.

El centro comercial de mayor importancia en el pueblo Azteca fue el mercado de Tlatelolco; todas las transacciones mercantiles debían ser efectuadas en este sitio, pues estaba prohibido realizarlo fuera. Allí había siempre un grupo de jueces llamados los señores mercaderes (pochteca tlatoque), que juzgaban rápidamente todos los asuntos referentes al mercado. Las actividades mercantiles estaban sujetas al pago de impuesto a cargo de todos los que llevaban productos al mercado.

En este tipo de organización es posible apreciar los primeros esbozos de una tesorería central, de un presupuesto para el cobro de tributos con base a las necesidades del palacio y de los primeros oidores que reportaban al rey los resultados sobre la recaudación de tributos.

Durante los primeros años de la Colonia de los años 1519-1549, el sojuzgamiento se dio a través de la religión apoyada por la fuerza militar. Después de una serie de alianzas y batallas entre españoles y nativos por la conquista de nuevas tierras llega el año de 1521 cuando se declara la victoria final de los españoles al mando de Hernán Cortés al capturar a Cuauhtémoc último líder de la resistencia mexicana. La toma de México dio un vuelco al proyecto político de los conquistadores quienes inmediatamente se ubicaron como sucesores directos del imperio mexicano, sin embargo, no menospreciaron la infraestructura política y económica, por lo que la Nueva España surgió como una calca del imperio mexicano; los españoles no descuidaron el importante detalle de halagar a sus *Calpixque* o cobradores de impuestos facilitándoles signos de prestigio.

Es hasta el año de 1524 cuando la Corona (gobierno de España) envía a los primeros oficiales reales, un tesorero, un contador, un factor y un veedor, quienes reflejaban el interés por asegurar parte de los botines, tributos y otros beneficios que correspondían al rey.

En 1528 la Corona en un intento de fortalecer su presencia en México instaura la primer audiencia, es decir un cuerpo colegiado con atribuciones principalmente judiciales y de gobierno, que era conformado por presidentes y oidores. La audiencia creó un instrumento necesario para intervenir en el mecanismo de los tributos: las tasaciones.

Es en año de 1531 cuando la corona dispuso que la cuantificación o tasación de tributos debían ser facultad exclusiva de la autoridad central; a partir del año 1554 se estableció en cada pueblo una caja de comunidad, especie de tesorería que físicamente era un arcón además de la creación de una Junta Superior de Hacienda contribuyó a limitar más los asuntos de índole fiscal.

Los pueblos indios entraron en la segunda mitad del siglo XVI enfrentándose a nuevas experiencias coloniales, como los acontecimientos del establecimiento de cuerpos de repúblicas y cajas de comunidad, sujeción del tributo a un sistema de tasaciones y la tendencia de expresar sus valores en dinero, modalidades que se introdujeron paulatinamente entre los años 1550 y 1570.

Hasta esa época en México se aprecian los inicios de una economía organizada, teniendo los primeros vestigios de una Secretaría de Hacienda, de una Tesorería quienes son encargadas de tasar y recaudar de manera organizada y equitativa los impuestos generados por las operaciones económicas de este tiempo como lo podemos ver hasta el día de hoy. Además México es testigo de la llegada de los primeros contadores y auditores a través de distintos órganos de gobierno, que fueron formando parte importante del crecimiento de lo que después sería una nueva nación, que durante los años de 1570 a 1750 expande sus dominios a otros territorios como Michoacán, Zacatecas, Nuevo León, entre otros.

La Nueva España emprenden nuevas actividades económicas como la explotación de los recursos naturales en sus distintas formas como la agricultura, ganadería y minería, surgen transformaciones sociales como las encomiendas, el régimen del trabajo, las haciendas, los obrajes; se estructuran nuevas formas de sociedad, como la república de indios y la república de los españoles, un nuevo orden en la población resultado de las epidemias; nuevas formas de gobierno como el Tribunal del Santo Oficio creado en 1571 y el Juzgado General de Indios dentro de la Real Audiencia en 1592.

Después de la época mencionada México comienza un nuevo periodo llamado “La época de las reformas borbónicas” entre los años de 1750 y 1808, donde se ensaya una reforma política y administrativa más radical que emprendió España en sus colonias, y ocurre el auge económico más importante que registra la Nueva España, inician una serie de reformas en el gobierno, políticas-administrativas y económicas que afectaron la composición de la Real Audiencia, que durante el periodo de 1765-1771 estaba integrado por oidores y alcaldes del crimen, criollos en su mayoría, aunque en sus reglamentos prescribía que debían ser españoles. En 1769, de siete oidores seis eran criollos, una década más tarde de nueve oidores cuatro eran criollos.

Durante el año de 1776, por órdenes del Rey Carlos III y al mando de José de Gálvez se completo la reorganización del Tribunal de Cuentas, con base al caso omiso al envío de reportes semestrales de ingresos y egresos durante años; el personal de ese tribunal rebasa la edad en promedio los 60 años, el sistema contable era anticuado, protegía las ineficiencias, encubría la corrupción, además entre 1761 y 1764 se descubrieron desfalcos en las cajas reales de Veracruz, Guanajuato y Acapulco, ante esta situación comenzaron a ser cesados funcionarios, se crearon nuevos cargos y funciones, se recompensó con salarios altos a los contadores mayores y fueron establecidos procedimientos de control más eficaces como la partida doble que en 1785 mejoró el método para llevar los libros contables.

En el año de 1808 las colonias hispánicas se mantienen en la misma estructura del poder que ha regido durante trescientos años. El virrey y la Real Audiencia son los representantes legítimos de la Corona. Inmerso en este ambiente llega México a un periodo de inestabilidad económica, social, pero sobre todo política entre los años de 1810 a 1920, los movimientos armados de las clases sociales mantienen al país en un estado de constantes cambios, donde México es testigo de las Leyes de Reforma promulgadas por Benito Juárez, de su primer constitución política y distintas leyes prometedoras de una independencia como nación.

En el ambiente de la profesión de la contaduría se crean la Escuela Superior de Comercio y Administración (ESCA) y la Facultad de Comercio y Administración (FCA), creadas en 1845 y 1929, respectivamente, así México recibe a Fernando Díez Barroso primer Contador de Comercio mexicano egresado de la Escuela Superior de Comercio el 25 de mayo de 1907.

En el año de 1917 quedó constituida la Asociación de Contadores Titulados, conformado por distintos socios egresados de la Escuela Superior de Comercio, en donde comienza a tomar fuerza la idea de modificar, en México, el nombre de estos profesionales por el de Contador Público; en el año de 1923 la Asociación de Contadores Titulados cambia su nombre por el de Instituto y adquiere su personalidad jurídica en el año de 1925, en este último la Secretaría de Educación Pública revalidó el título de Fernando Díez Barroso al entregarle el primer título de Contador Público.

El 12 de septiembre de 1955 el Instituto de Contadores Titulados cambia su nombre por el de Instituto Mexicano de Contadores Públicos, así se inicia la etapa más dinámica de la profesión, extendiendo su organización a todo el país, formalizando todo el desempeño de su ejercicio.

En la última década del siglo XX (1990-2000), el neoliberalismo económico avanzó de manera importante en México; la reapertura del sistema financiero al capital privado tuvo efectos significativos en el escenario de los negocios y en el sector gubernamental. La rapidez en la dinámica de los mercados provocó que las estructuras normativas se modernizaran y se hicieran más sofisticadas; hubo un incremento importante de las inversiones en informática y telecomunicaciones, y la información financiera comenzó a enfrentar nuevas exigencias en su confiabilidad.

Los cambios generaron un campo fértil para la actuación de los contadores públicos, pero también plantearon numerosos retos a sus organismos colegiados; entre ellos, la necesidad de revisar y actualizar la normatividad contable y redefinir los marcos conceptuales en que se apoyan los servicios.

Una respuesta a este respecto, es la constitución del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), organismo formado por entidades líderes de los sectores público y privado, en el que participa el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. El CINIF trabaja desde 2002 aglutinando puntos de vista plurales e independientes, para armonizar la normatividad contable de nuestro país con las tendencias del mundo globalizado.

La Auditoría de Estados Financieros, vive una época de retos y oportunidades. Los clientes no están plenamente satisfechos; quienes dirigen las entidades públicas y privadas expresan su interés por recibir mejores servicios de los auditores independientes que dictaminan sus estados financieros, algunas acciones por hacer para consolidar este entorno y contrarrestar la insatisfacción del cliente son actualizar la normatividad; desarrollar nuevos productos; penetrar más en el campo de la informática y las telecomunicaciones durante el estudio y evaluación del control interno; rediseñar el enfoque y alcance de los procedimientos de auditoría. Los contadores públicos deben aceptar esta realidad y trabajar para corregir las ineficiencias, para evitar el alto costo de la decadencia y el descrédito social.

1.4 Evolución de la auditoría.

La primera década del siglo XXI trajo, entre otras cosas, una crisis de confiabilidad en los mercados financieros. Los escándalos de Enron, Parmalat, WordCom, llevaron a los reguladores a intervenir de una forma que no se conocía hasta ese momento. Esto dio origen a la ley Sarbanes-Oxley y más adelante a la creación del Public Company Accounting Oversight Boards (PCAOB).

Una de las críticas, en ese entonces fue hacia los auditores y la forma en que ejecutaban su negocio; se crearon mecanismos para regular los conflictos de interés la forma en que las firmas de auditores se relacionan con las compañías públicas y la vigilancia que las firmas utilizan para validar el seguimiento de sus propias reglas para realizar su trabajo.

Así como las Normas de Información Financiera (NIF) transitan hacia la convergencia en todo el mundo y en unos años solo existirán dos marcos de referencia que serán los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos (US GAAP) y las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés), en ese sentido, las normas de auditoría van por el mismo camino y, en principio, las normas internacionales de auditoría (ISA, por su siglas en inglés), serán el marco general a aplicar.

La adopción en México de las ISA será total, a partir del primero de enero de 2012, con esto la profesión organizada del país adoptará de manera integral estas normas y las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México (NAGA), serán abrogadas.

La intención de estos movimientos está encaminada a revalorar y reforzar los niveles de certidumbre que los mercados y los inversionistas, accionistas y partes interesadas, ponen en el trabajo del auditor.

Ir a una adopción integral permitirá a las Compañías mexicanas y a los reguladores tener la certeza de que tanto el desarrollo de las revisiones de auditoría como las normas que regulan la actuación del auditor sean las mismas que se siguen en todo el mundo, excepto el mercado americano que continuara con su marco local.

Después de este recorrido a través de la necesidad de cambio y hacia donde nos dirigimos queda la sensación de que la auditoría externa será cada vez más una actividad que requerirá no solo de profesionales expertos en normas financieras, si no con habilidades de análisis, sensibilidad y responsabilidad pública que harán de ella un tema más especializado.

2 La Industria Farmacéutica Extranjera en México

- Entendimiento general de la industria farmacéutica.
- Antecedentes históricos de la industria farmacéutica en México.
- Entorno económico de la industria farmacéutica extranjera en México.
- Entorno político de la industria farmacéutica extranjera en México.
- Entorno social de la industria farmacéutica extranjera en México.

2.1 Entendimiento general de la industria farmacéutica.

La industria farmacéutica es un sector empresarial dedicado a la fabricación, preparación, Investigación y comercialización de productos químicos medicinales para el tratamiento y prevención de las enfermedades humanas y animal. Para los efectos de esta Tesis el mercado farmacéutico consiste en la fabricación y distribución de medicamentos éticos, de patente y no incluye la asistencia médica o de salud animal.

El sector manufacturero y de distribución de medicamentos es actualmente uno de los sectores empresariales más rentables e influyentes del mundo, lo cual produce al mismo tiempo elogios por sus contribuciones a la salud, y controversias por sus políticas de marketing y campañas para influir en los gobiernos con el fin de aumentar los precios, extender sus patentes y con ello sus beneficios empresariales; siendo acusadas por la promoción de enfermedades, en algunos casos, al contribuir supuestamente a medicalizar los problemas derivados del modo de vida actual, al llamar la atención sobre condiciones o enfermedades frecuentemente inofensivas con objeto de incrementar la venta de medicamentos.

El sector, tecnológicamente muy adelantado y de operaciones complejas en su sector productivo y administrativo, exige a distintos profesionistas entre los que destacan: biólogos, bioquímicos, químicos, ingenieros, médicos, físicos, así como diplomados en enfermería, entre otros oficios a interactuar intelectualmente, transmitiendo el conocimiento con la finalidad de generar un trabajo de calidad y confianza para el usuario final del producto, para lo cual se encuentra apegada a distintas normas y leyes emitidas por distintos organismos dedicados al control de medicamentos, entre los que destacan los siguientes:

- Organización Mundial para la Salud (OMS)
- Food & Drug Administration (FDA), para la exportación de los productos al mercado de los Estados Unidos de América
- European Medicines Agency (EMA), responsable de la protección, promoción, evaluación y supervisión de medicamentos de salud animal y humana.

Mientras que su normatividad respecto a la información financiera destacan las que son enlistadas a continuación:

- International Financial Reporting Standards (IFRS)
- Generally Accepted Accounting Principles of United States (USGAAP), entre otras leyes locales dependiendo del país donde se encuentren.

En el año 2009, las empresas farmacéuticas líderes a nivel mundial según sus niveles de facturación son las siguientes:

Rank [2009 Rank]	Company & Headquarters [website]	2009Rx Sales (Billions of USD) [change from 2008]
1 [1]	Pfizer New York, New York [pfizer.com]	\$45.4 [2.7%]
2 [3]	Sanofi-Aventis Paris, France [sanofi-aventis.com]	\$42.0 [8.5%]
3 [4]	Novartis Basel, Switzerland [novartis.com]	\$38.4 [6.7%]
4 [2]	GlaxoSmithKline Brentford, England [gsk.com]	\$37.8 [26.1%]
5 [8]	Roche Basel, Switzerland [roche.com]	\$37.6 [78.9%]
6 [6]	AstraZeneca London, England [astrazeneca.com]	\$32.8 [3.8%]
7 [7]	Merck Whitehouse Station, New Jersey [merck.com]	\$25.2 [6.9%]
8 [6]	Johnson & Johnson New Brunswick, New Jersey [jn.com]	\$22.5 [-8.5%]
9 [9]	Eli Lilly Indianapolis, Indiana [lilly.com]	\$21.2 [9.7%]
10 [11]	Bristol-Myers Squibb New York [bms.com]	\$18.8 [6.3%]

Tabla 1.

Datos proporcionados por:

pharmexec.findpharma.com

Resultado de las operaciones y estructuras complejas de ésta industria, el Contador Público en su profesión como auditor de la misma, es responsable de emitir su opinión sobre la razonabilidad de la información financiera y de los procesos administrativos llevados a cabo por la industria siempre de manera conjunta con otros profesionistas, teniendo como base la ética y responsabilidad de cada uno de ellos; motivo por el cual debe siempre encontrarse en constante interacción de conocimientos con cada uno de los profesionistas encargados de controlar las operaciones de la entidad.

En México todas las empresas farmacéuticas mencionadas con anterioridad cuentan con una infraestructura establecida en territorio nacional, proporcionando distintas oportunidades de empleo a la sociedad mexicana.

Las principales áreas laborales de la industria farmacéutica extranjera que realiza operaciones en México y que como consecuencia genera información financiera son las siguientes: contraloría, contabilidad, cuentas por cobrar y pagar, tesorería, costos, impuestos, entre otras que forman en su conjunto el área de finanzas, otras áreas con las que cuenta esta industria son las de producción, investigación y desarrollo, ventas, legal, auditoría interna, marketing, etc.

Esta rama de la Industria en México está sujeta a diversas leyes, códigos y reglamentos con respecto a las patentes, pruebas médicas, manufactura, comercialización, salud, calidad y protección ambiental mexicanas promovidas por organismos como:

- Secretaría de la Salud (SSA)
- Norma Oficial Mexicana (NOM)
- Cámara Nacional de la Industria Farmacéutica en México (CANIFARMA)
- Consejo de Ética y Transparencia en la Industria Farmacéutica en México (CETIFARMA)
- Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS)

Además de estar obligadas al cumplimiento de leyes, códigos y reglamentos fiscales entre las que se encuentran las siguientes:

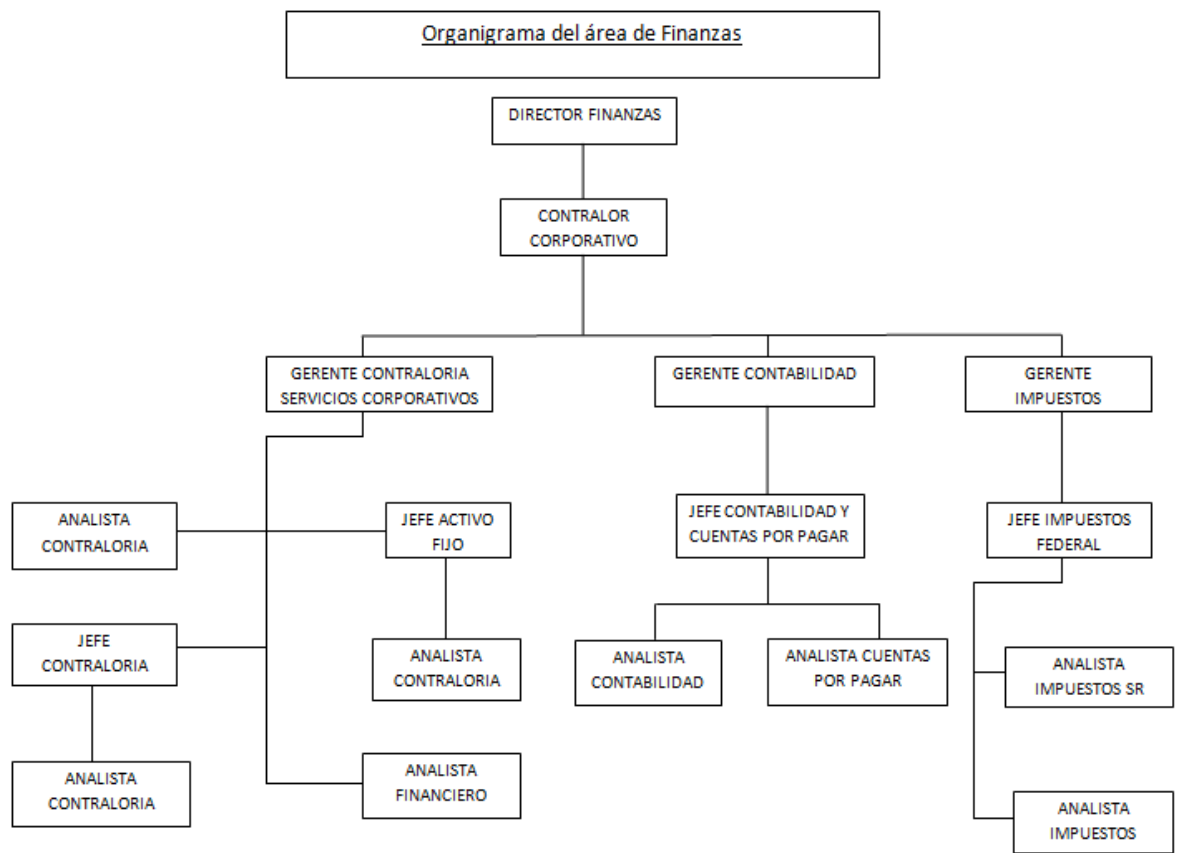
- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor agregado
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
- Ley del Seguro Social
- Ley del Infonavit
- Ley Aduanera
- Código Fiscal de la Federación, entre otras.

Adicionalmente para el proceso de su información financiera, esta debe estar acorde a las Normas de Información Financiera (NIF), mientras que para el proceso de sus auditorías deben ser practicadas bajo lo indicado en las Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar. Es importante mencionar que la mayor parte del mercado farmacéutico en México es cubierto por empresas de carácter internacional, por lo que es necesario el reporte y concentración de la información financiera a sus Holdings ubicadas en otros países alrededor del mundo, esto obliga a las empresas con operaciones en México respetar y estar acorde a distintas normatividades extranjeras dependiendo de su lugar de origen.

Con respecto a las operaciones de investigación y desarrollo tecnológico la industria se encuentra vinculada a diversas instituciones y a sus regulaciones como por ejemplo:

- Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología
- Registro Nacional de Instituciones y Empresas Científicas y Tecnológicas
- Centros Públicos de Investigación
- Sistema Integrado de Información sobre Información Científica y Tecnológica
- Asociación Mexicana de Directivos de la Investigación Aplicada y el Desarrollo Tecnológico

En la página siguiente se presenta un organigrama del área de Finanzas de una de las industrias enlistadas anteriormente en la tabla 1 con sede en nuestro país, con la finalidad de presentar como ejemplo gráfico la estructura de una sola área.



2.2 Antecedentes históricos de la industria farmacéutica en México.

La producción de medicamentos o remedios es tan antigua como la historia de nuestro país, todas las culturas prehispánicas utilizaron remedios para aliviar el dolor, basado fundamentalmente en productos naturales.

La cultura teotihuacana dejó el mural de Tepantitla (Teotihuacán) en donde plasmaron escenas relacionadas con la farmacia y la medicina. Mezcladas con las figuras humanas están representadas diferentes plantas utilizadas con fines curativos. Dentro de la cultura maya se establece un rango especial para el AH MEN (el que sabe) hechicero y curandero. El AH MEN se graduaba en una ceremonia especial, en la cual los instrumentos, los objetos curativos y demás elementos necesarios para cumplir su función eran consagrados en un ritual mágico-religioso.

Las prácticas médicas de los toltecas, cultura madre para todas las culturas posteriores, son descritas por Bernardino de Sahagún "... sabían y conocían las cualidades y virtudes de las hierbas, que sabían las que eran de provecho y las que eran dañosas y mortíferas ... y por la gran experiencia que tenían de ellas dejaron señaladas y conocidas las que ahora se usan para curar, porque también eran médicos, y especialmente los primeros de este arte que llamaban Oxomoco, Cipactonal, Tlaltetuicuin, Xochicauaca ..." ¹

En la época colonial la farmacia prehispánica fue sustituida por los conocimientos traídos de Europa; sin embargo, asimila e incorpora conceptos e ideas mexicanas para su enriquecimiento. En 1552 fue traducido del latín por Juan Badiano el primer libro de farmacología y herbolaria del continente americano, compilación del mexicana Martín de la Cruz; este documento se conoce como códice Badiano.

¹ . Islas Pérez, V.; Sánchez Ruíz, J. F. *Breve historia de la farmacia en México y en el mundo*, México: Asociación Farmacéutica Mexicana, 1992.

Los orígenes de la Facultad de Medicina de la UNAM se remontan al siglo XVI, con la fundación de la Real y Pontificia Universidad de México y se autoriza su creación fue promulgada por Felipe II en 1547 y refrendada en 1551. Sin embargo, el cumplimiento de trámites y la liberación de los fondos correspondientes pospusieron el inicio de sus actividades hasta enero de 1553.

El primer grado de doctor en medicina fue otorgado el 10 de agosto de 1553 a Juan Blanco Alcázar, quien incorporó su título expedido por la Universidad de Lérica.

Los trámites de la Cátedra Prima de Medicina se iniciaron el 12 de diciembre de 1576 a través de una carta del rector, doctor Pedro Arteaga Mendiola, al monarca español, aprobándose por éste el 11 de enero de 1578. El primer curso de medicina impartido en la Real y Pontificia Universidad de México inició sus actividades el 7 de enero de 1579.

Durante los años de 1599 y 1805 se agregaron cátedras de anatomía, cirugía y clínica. Posteriormente, en 1833, el doctor Valentín Gómez Farías, entonces Presidente de la República establece la cátedra de Farmacia en el Colegio de Medicina, para que el 23 de octubre del mismo año se abre la historia moderna de la Facultad de Medicina.

Es hasta 1916 que se funda la Escuela Nacional de Industrias Químicas que se incorpora a la universidad el 5 de febrero de 1917. Finalmente en 1919 nace la carrera de Químico-Farmacéutico incorporada a la Escuela de Química.

Los orígenes de la industria químico farmacéutica en México se remontan al siglo XIX cuando Don Leopoldo Río de la Loza, primer científico de México y fundador de la primera fábrica de ácidos en el país, inició la producción industrial de diversos productos químicos. A finales del siglo XIX y principios del XX se generaron grandes descubrimientos para la terapéutica mundial, entre otros las vacunas, descubiertas primeramente por Edward Jenner en 1771, las sulfas y la penicilina, descubierta por Alexander Fleming en el año de 1928.

La demanda masiva de estos medicamentos propició el desarrollo de la farmacia industrial, apareciendo firmas como:

Bayer.- Que se constituyó como la empresa “Química Industrial Bayer, Wescott & Cia”, en el centro histórico de la Ciudad de México en el año de 1921, como distribuidora de su principal medicamento, la aspirina. Posteriormente en 1939 edificó su primera planta en la colonia Granada de la Ciudad de México.

Merck.- Nace en 1930 como Merck-México, S.A. y se establece en la calle de Luis Moya No 1 y que en la actualidad se conoce como Merck, S.A. de C.V.

Bristol.- Que inicia operaciones en México en el año de 1947 y hoy conocida como Bristol Myers Squibb México.

Hoffman-La Roche que inicia operaciones durante el año de 1948 e inaugura su planta de producción en el año de 1955, en México se conoce actualmente como Grupo Roche Syntex de México.

Parke Davis.- Actualmente conocida con el nombre de Pfizer, S.A. de C.V. la cual inicia operaciones en México en año de 1951 en la Colonia Obrera, en la Ciudad de México.

Todas estas grandes firmas se establecieron en México, en un inicio importando sus productos, sin embargo, hacia mediados del siglo XX iniciaron procesos de producción en nuestro país hasta alcanzar el desarrollo que actualmente tiene el sector, el cual es compartido con las grandes firmas farmacéuticas internacionales y las empresas de capital mexicano como Senosian, Silanes, creada en el año de 1943 y Liomont, fundada en 1938.

Época Actual

Las firmas farmacéuticas internacionales con operaciones en México han sufrido diversos cambios en su manera de operar, resultado de cambios económicos, sociales, políticos, entre otros, lo que ha desencadenado un reacomodo táctico operativo. Tan sólo en el 2007, se concretaron más de 100 transacciones de fusiones y adquisiciones en la industria farmacéutica a nivel mundial, con un valor promedio estimado de 1,212 millones de dólares por transacción.

Según la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS), la industria farmacéutica ha sufrido “transformaciones aceleradas y profundas” mediante “la multiplicación de alianzas estratégicas entre laboratorios; el crecimiento en el gasto dedicado a investigación y desarrollo; la concentración de la capacidad fabril en pocos países; el impulso a productos genéricos intercambiables; el desarrollo de la biotecnología y el inicio de la medicina genómica”, además de la consolidación.

Entre las transacciones más significativas de los últimos tres años (enero 2008 - agosto de 2010) de algunas de las principales farmacéuticas extranjeras en México, se encuentran las siguientes:

Grupo Roche México

- El 19 de febrero de 2008 Roche completo la oferta pública de adquisición de las acciones en circulación de la Compañía estadounidense Ventana Medical Systems. La compra fue por un total de 34,5 millones de acciones ordinarias de Ventana, lo que representa aproximadamente el 93.7 por ciento de las acciones en circulación de dicha empresa.
- El 31 de agosto de 2009, PLk de México, S.A. de C.V., fue vendida a Pico Fármacos, S. de R.L. de C.V.

Pfizer

- Pfizer anuncia el 26 de enero de 2009 la adquisición de la farmacéutica Wyeth mediante un acuerdo de fusión por una transacción valorada en aproximadamente 68 mil millones de dólares. La empresa será una de las más diversificadas en la industrial del cuidado de la salud.

Sanofi-Aventis

- El 29 de julio de 2009 Sanofi-Aventis adquiere la participación de Merck en Meria Limited por un importe de 4 mil millones de dólares, el acuerdo ofrece la opción de combinar Merial e Intervet/Shering-Plough Animal Health en una nueva joint-venture, esta será líder mundial en salud animal. El valor de la entidad combinada sería de 9 mil 250 millones de dólares.

Shering-Plough

- Merck y Shering Plough se fusionan el día 4 de noviembre de 2009, al cierre de la negociación Merck adquiere el 68 por ciento de la Compañía fusionada, mientras que los accionistas de Shering Plough tendrán el 32 por ciento restante, estos últimos recibieron aproximadamente \$23.61 por acción, es decir \$41.1 millones de dólares en total.

GlaxoSmithKline

- GlaxoSmithKline plc (GSK) anunció el día 10 de junio de 2010 la adquisición de laboratorios Phoenix S.A.C y F. farmacéutica líder en el mercado argentino en productos oftalmológicos, con un costo de aproximadamente 253 millones de dólares, como resultado de esta operación GSK se posiciona como la Compañía farmacéutica número tres en Argentina.

2.3 Entorno económico de la industria farmacéutica extranjera en México.

México está considerado como uno de los principales mercados de insumos para la salud en el mundo, es una industria sólida y altamente competitiva a nivel regional, sin embargo para comprender mejor como la industria farmacéutica participa en la economía mexicana es necesario conocer el entorno económico de México, para lo cual se presenta un entendimiento general del ambiente económico que presenta el país durante el tercer trimestre del año 2010.

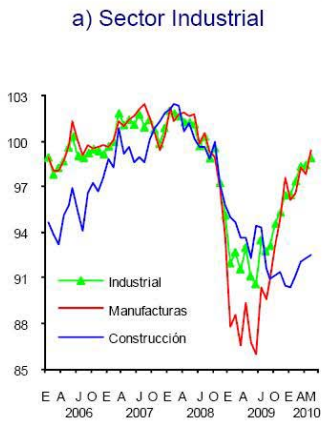
Para los efectos de este capítulo la industria farmacéutica se encuentra considerada en la información estadística de la industria manufacturera.

La información acerca de la producción manufacturera a mayo de 2010, en combinación con los importantes incrementos en términos mensuales ajustados por efectos estacionales que registraron la exportación y la producción del sector automotriz en junio, sugieren que el sector industrial presentó un aumento importante en sus niveles de actividad durante el segundo trimestre de 2010 (Gráfica a y b). En ese periodo continuó la trayectoria positiva que han mostrado las manufacturas desde la segunda mitad de 2009. Esto refleja el dinamismo que ha mostrado la demanda externa, resultante del crecimiento que han venido registrando las actividades industriales de Estados Unidos desde la segunda mitad de 2009 (Gráfica c).

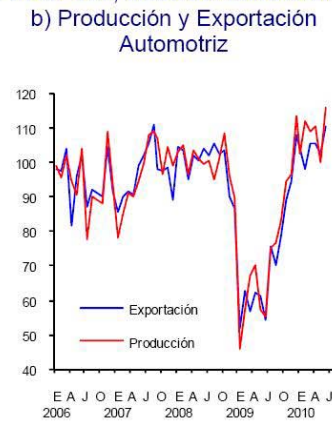
En el segundo trimestre de 2010 las exportaciones manufactureras alcanzaron niveles 7.0 por ciento superiores a lo observado en el primer trimestre del año.

Esta evolución reflejó aumentos de 3.1 y de 8.5 por ciento en las exportaciones de la industria automotriz y del resto de las manufacturas, respectivamente, en comparación con los niveles del trimestre previo. Con estos resultados, las exportaciones manufactureras lograron alcanzar montos similares a los observados antes de que iniciara la crisis global. Esta evolución contribuyó a que en el bimestre abril-mayo de 2010 la producción manufacturera fuera 12.8 por ciento superior a lo registrado el mismo periodo del año anterior, lo cual se compara favorablemente con las variaciones anuales de -1.4 y 9.9 por ciento en el último trimestre de 2009 y el primero de 2010, respectivamente.

**Sector Industrial, Producción y Exportación Automotriz,
Exportaciones Manufactureras y Producción Industrial de Estados Unidos**
Índice 2008=100; datos desestacionalizados



Fuente: Sistema de Cuentas Nacionales de México. INEGI.



Fuente: Elaborado por Banco de México con información de la AMIA y ANPACT.



Fuente: Banco de México y la Reserva Federal de Estados Unidos.

La velocidad con la que se ha venido recuperando el sector manufacturero se ha reflejado en mayores niveles de utilización de la capacidad productiva instalada; no obstante, ésta aún se mantiene por debajo de lo observado antes del inicio de la crisis. (Gráfica d)

Gráfica D

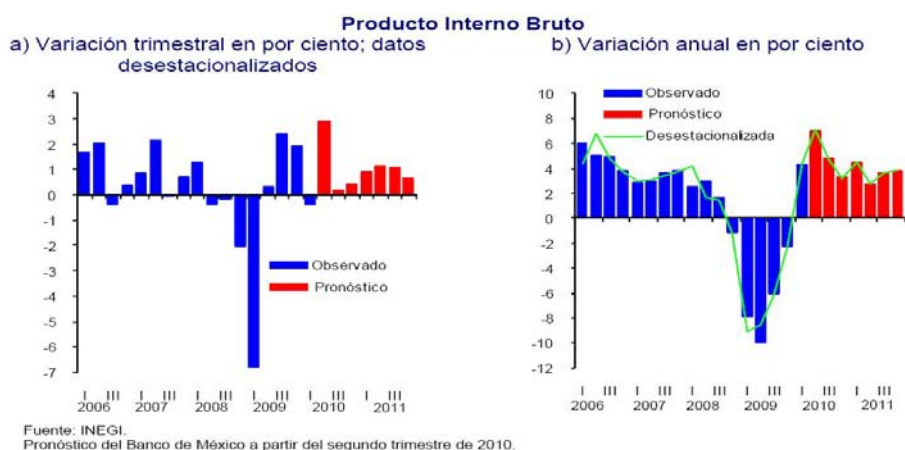


Fuente: Encuesta Mensual de Coyuntura en el Sector Manufacturero. Banco de México.

Las expectativas de inflación anual para el promedio del cuarto trimestre de 2010 han presentado una disminución en los últimos meses, como resultado de la evolución favorable de la inflación general y de sus componentes. En la encuesta recabada por el Banco de México, la media de las expectativas de inflación de los analistas para el promedio del cuarto trimestre de 2010 disminuyó de 5.33 por ciento en la encuesta de marzo, a 4.5 por ciento en la encuesta de junio.

Es previsible que durante el resto del año y en 2011 continúe observándose un impulso a la economía mexicana proveniente de la demanda externa. Esto, aunado a un gradual restablecimiento de mayores niveles de gasto interno, sugiere un escenario similar al que se presentó en el Informe sobre la Inflación Enero-Marzo 2010. En efecto, se mantiene la expectativa de que el PIB real de México crezca entre 4.0 y 5.0 por ciento anual en 2010, y entre 3.2 y 4.2 por ciento en 2011. De ahí que se anticipa que el producto registre en el resto del año y en 2011 una evolución positiva, si bien a un ritmo más moderado que en el segundo trimestre de 2010, para el cual se proyecta una elevada variación trimestral (Gráfica e).

Gráfica e



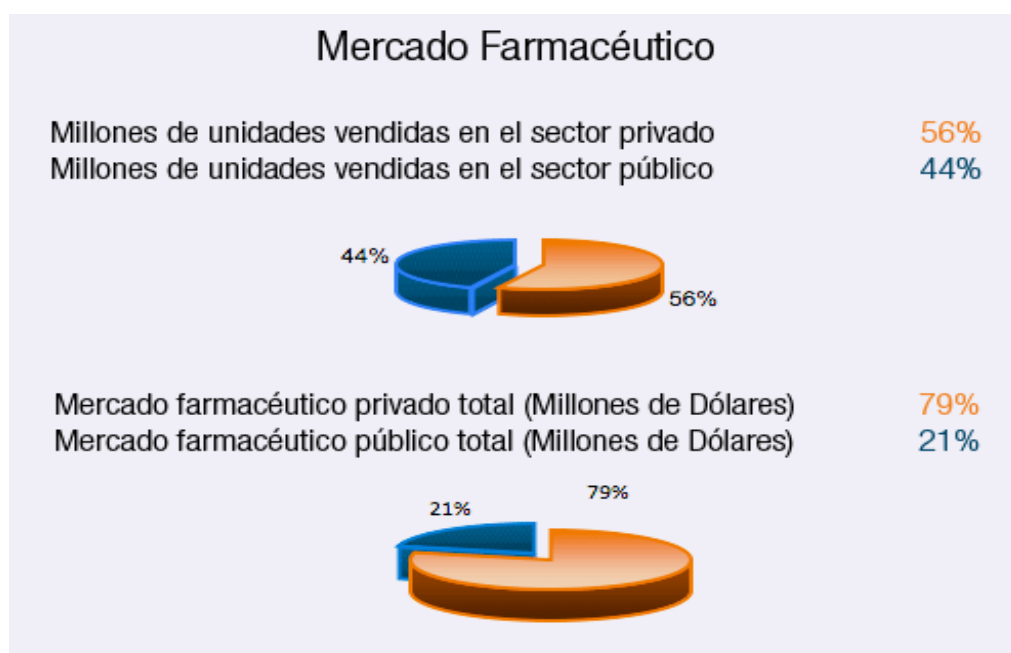
En un ambiente económico de reestructuras económicas y financieras con el objetivo de hacer frente a la crisis financiera que México vive durante los años 2009 y 2010, el sector farmacéutico manufacturero contribuye de manera activa al Producto Interno Bruto (PIB) de la nación de la siguiente manera, a través de la Cámara Nacional de la Industria Farmacéutica (CANIFARMA), máximo representante de la Industria en nuestro país, está conformada por 166 laboratorios, que representan más del 90% del PIB farmacéutico en México, lo que a su vez significa el 7.2% del PIB manufacturero: alrededor del 1.2% del PIB total.

Datos macro de la industria farmacéutica 2009

CONCEPTO	VALOR
Participación en el PIB	1.20%
Participación en el PIB Manufacturero	7.20%
Mercado farmacéutico (Millones de dólares)	
Mercado farmacéutico privado total (millones de dólares)	11,129
Mercado farmacéutico público total (millones de dólares)	3,004
Mercado farmacéutico total (millones de dólares)	14,133
Millones de unidades vendidas	
Millones de unidades vendidas en el sector privado	1,372
Millones de unidades vendidas en el sector público	1,078
Millones de unidades vendidas en total	2,450

Fuente: Elaboración propia con datos de FIAC, Knobloch, INEGI, Criterios de Política Economía 2010, Banxico.

El mercado farmacéutico privado consume el 56% de las unidades vendidas en el país, para un valor del 79% del mercado total, mientras que el sector público consume el 44% de las unidades, con un valor cercano al 21% del total.



Es importante mencionar que la industria estudiada, no vende sus productos directamente a los consumidores finales de manera directa, si no que sus ventas son a distribuidores mayoristas entre los que destacan empresas como: Grupo Casa Saba, Nadro, Casa Marzam, Rama Farmacéutica, ente otras en el sector privado; mientras que en el sector público destaca el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Instituto de Seguridad Y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), Petróleos Mexicanos (PEMEX) y la Secretaría de Salud (SSA).

El Sector genera más de 46 mil empleos directos de alto valor (científicos, profesionistas, técnicos y obreros de alta especialización), con salarios en promedio 3 veces más altos que los de otros sectores manufactureros, además de ser responsable de más de 200 mil empleos indirectos (Fuentes: IIFAC, IMS, Knobloch).

Por otro lado, el sector externo se ha venido dinamizando en los últimos años, con crecimientos relevantes tanto en importaciones como en exportaciones de medicamentos, dispositivos médicos y reactivos de diagnóstico, hasta representar más del 1.2% de las exportaciones totales de México, pero con un potencial relevante para el crecimiento de las exportaciones, en función del incremento del prestigio de la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios (COFEPRIS), y en el marco de los tratados de libre comercio existentes entre México y los países de alto estándar sanitario (en especial EUA y la Unión Europea).

Importaciones y exportaciones industria farmacéutica

Exportaciones	<i>Datos en millones de dólares</i>					
	Ene. Dic	Ene. Dic	Ene.Dic	Ene. Dic	Ene-Dic	Ene-Dic
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Al mundo	164,860	187,999	214,233	249,999	271,958	292,666
Medicamentos	911	1,144	1,119	1,076	1,146	1,107
Dispositivos Médicos	1,143	1,236	1,516	1,596	1,870	2,236
Reactivos de Diagnóstico	17	30	25	35	29	34
TOTAL	2,071	2,410	2,660	2,707	3,045	3,377

Datos en millones de dólares

Importaciones	Ene. Dic	Ene. Dic	Ene.Dic	Ene. Dic	Ene-Dic	Ene-Dic
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Al mundo	170,551	196,810	221,820	256,130	282,041	308,849
Medicamentos	1,677	2,045	2,272	2,845	3,196	3,835
Dispositivos Médicos	523	664	916	936	970	1,122
Reactivos de Diagnóstico	113	132	140	179	207	237
TOTAL	2,313	2,841	3,329	3,960	4,373	5,194

Actualmente la industria fabricante de medicamentos en México abastece más del 70% de las necesidades del país. Está constituida por aproximadamente 200 empresas, en términos generales con buena infraestructura en instalaciones, equipo de tecnología, personal preparado y sistemas administrativos eficientes. Las operaciones necesarias para la fabricación de fármacos son diversas y complejas, el procedimiento que destaca para cubrir su objetivo son los proyectos de desarrollo farmacéutico (investigación y desarrollo) para el cual es necesario cubrir fuertes sumas de inversiones en capital humano, tecnológico y financiero.

El mercado farmacéutico mexicano generó ingresos por un total de \$10.6 billones en 2009, lo que representa un crecimiento del 6.6% y se espera alcance un crecimiento del 37.7% (\$14.5 billones) durante los próximos cinco años 2009-2014. Por lo que dicho mercado mexicano cuenta con el 3.2% del valor del mercado farmacéutico de América ².

² América.- Se refiere en su conjunto al mercado que conforman los países Argentina, Brasil, Canadá, Chile, Colombia, México, Venezuela y Estados Unidos de América.

2.4 Entorno político de la industria farmacéutica extranjera en México.

De forma particular la industria farmacéutica es objeto de conflictos políticos, los más representativos durante los años de 2009 y 2010 son las reformas que buscan impulsar el sector farmacéutico como la propuesta del 01 de marzo de 2009 realizada por la Cámara de Diputados de agilizar el otorgamiento de patentes a medicamentos, eliminar trámites burocráticos y obligar a la Secretaría de Salud y a la Cofepris a verificar su eficacia de forma más expedita.

"La reforma a la Ley General de Salud busca activar a la industria farmacéutica en estos momentos de crisis, ya que en ocasiones gastan más en trámites administrativos y burocráticos para obtener o renovar una patente, que en investigación y desarrollo de nuevos fármacos", adicionalmente el diputado Fernando Enrique Mayans Canabal detalló que se estima que existen casi 10 mil registros sanitarios, de los cuales mil 500 son considerados como innovadores y ocho mil 500 son genéricos. "Esto quiere decir que la renovación de los registros y los estudios de bioequivalencia e intercambiabilidad que se harían en cinco años. Ahora se requiere hacer 10 mil registros por año, cuando originalmente, con cinco años, eran de dos mil", lo cual es inviable y pone el riesgo a la industria nacional.

Mayans Canabal agregó que la industria farmacéutica tendría erogaciones millonarias en corto tiempo, pues "de no llevarse a cabo la reforma que proponemos en esta iniciativa" sólo para los registros sanitarios gastarían más de 15 mil millones de pesos en un año. Con el respaldo de la diputada priista Lorena Martínez, propuso reformas al Artículo 376 de La ley General de Salud, que amplían el plazo de cinco años para que los titulares de los registros sanitarios de medicamentos otorgados por tiempo indeterminado los sometan a revisión para obtener la renovación del registro.

"La renovación se otorgará únicamente cuando la Secretaría haya constatado la seguridad y eficacia terapéutica de los medicamentos, de conformidad con las disposiciones reglamentarias vigentes", establece la propuesta.

En el tema de los costos de los fármacos este ha sido de igual manera objeto de oportunismos políticos, lo que ha ocasionado debates entre los distintos partidos políticos del país, citaré la postura del Partido Verde Ecologista de México (PVEM) quien el 08 de marzo de 2009 demandó a las secretarías de Salud y Economía reducir los costos de los medicamentos, a fin que los mexicanos puedan adquirir productos de primera calidad y no adquieran productos de dudosa procedencia poniendo en riesgo su salud.

El Partido Verde Ecologista de México ratificó su respaldo a la propuesta de sus legisladores para modificar la Ley General de Salud, a fin de contar con un marco jurídico que permita fijar los costos de los fármacos y lamentó que en México no haya un control federal sobre los precios en productos farmacéuticos, como ocurre en países como Canadá, Australia, Israel y Chile, lo que hace que en esas naciones haya precios más bajos; mientras que la Cámara de Diputados analiza en comisiones reformas a las Ley General de Salud para promocionar el uso de medicamentos genéricos intercambiables e informar al público la existencia de esta alternativa.

Entre 2004 y 2008 los precios de los medicamentos en el sector público se redujeron un 30.8%, mientras que los de marca registraron un aumento del 50.7%, asimismo los genéricos bajaron un 6.2%. La iniciativa presentada por el priísta Mariano González Zarur, presidente del Comité de Competitividad, destaca que durante 2008 cuatro quintas partes del gasto en salud, relativas a la adquisición de medicamentos, se realizaron en el mercado privado y sólo una quinta parte se dio en el sector público. Asimismo, señala que dos terceras partes del desembolso de los hogares son para pagar algún tipo de servicio de salud, ejemplo de ello es que el 29.85% del gasto se destina a la compra de medicamentos.

Uno de los eventos que han generado presiones en el entorno competitivo para la industria farmacéutica en México, ha sido los cambios importantes que se han registrado en la regulación sanitaria. A partir del 2005, entre otros cambios, se ha restringido a únicamente cinco años la vigencia de los registros sanitarios que debe tener todo medicamento producido y/o distribuido en México, cuando que previamente los registros sanitarios eran permanentes. Estos registros sanitarios, otorgados por la Secretaría de Salud, se pueden renovar al final de mencionado período.

Para obtener dichos registros, los medicamentos son sometidos a pruebas de biodisponibilidad y bioequivalencia, cuyos costos varían entre 1 y 2.5 millones de pesos para el registro inicial y el costo de su renovación puede llegar a 75% del costo inicial.

Eventualmente, los medicamentos similares y/o los genéricos sin certificado de intercambiabilidad tendrán que salir del mercado.

Además de este cambio en la normatividad sanitaria, en agosto del 2008 se publicó un decreto presidencial que elimina el “requisito de planta” que impedía que laboratorios que no tuvieran instalaciones de fabricación en nuestro país pudieran importar medicamentos. El objetivo de esta liberación es “contar con una industria farmacéutica competitiva que realice investigación” lo que “repercutirá en beneficios directos a la salud, como formación de expertos, cooperación entre centros de atención y de investigación, fuentes de información sistematizadas y el acceso de los pacientes a terapias innovadoras con mayor perspectiva de éxito”.

Desde el 2002, la adquisición de productos Genéricos Intercambiables (GI) ha sido una prioridad para el Sector Salud. Se ha fomentado la producción, distribución y consumo de este tipo de medicamentos por parte de las autoridades del sector salud, tanto a nivel federal como estatal, debido a la imperiosa necesidad de que las instituciones públicas dedicadas a la atención médica de la población en general tienen para disminuir sus costos.

Según la COFEPRIS: “Existe una paradoja en la venta de los GI, ya que ésta es mayor en los países desarrollados, a pesar de que su ingreso per cápita es mayor que en los países menos ricos, porque en los últimos se desconfía de los GI o porque se tiene escasa información y porque por inercia se prefieren los de marca. En EU, Canadá y en Europa existe una visión estratégica para impulsar y consolidar el mercado de los genéricos. En estos países todos los genéricos son intercambiables y se hacen esfuerzos para explicitar los apoyos al consumidor, reduciendo los precios y promoviendo su utilización”.

2.5 Entorno social de la industria farmacéutica extranjera en México.

La producción de medicamentos de calidad, eficaces y seguros en un país, es fundamental para ofrecer servicios de salud de calidad a su población mejorando la calidad de vida; adicionalmente propicia el desarrollo de recursos humanos y tecnológicos. Por el contrario, un país que depende en alto grado de medicamentos de importación, pone en riesgo la salud de su población.

En México no toda la ciudadanía tiene acceso a la seguridad social, lo que ocasiona que la mitad de la población deba financiar de su bolsillo este tipo de servicios. Aunado a ello, la gente que cuenta con la prestación está insatisfecha con la calidad de los servicios otorgados, por lo que prefiere acudir al sector privado. Por ello es necesario fortalecer el marco normativo para difundir entre los consumidores la disponibilidad de los medicamentos genéricos, así como generar confianza acerca de su seguridad, calidad y eficacia terapéutica, mediante la correcta información que se proporcione tanto en el etiquetado, como con publicidad.

Los problemas sociales del país, como lo son la educación, la pobreza, la falta de empleo, la inseguridad y hasta la sobre-población de las grandes ciudades del país repercuten en los productos de muchas industrias y el giro farmacéutico no es la excepción, si bien es cierto que el objetivo ó fin social de dicha industria es el crear medicamentos en beneficio de la salud de la sociedad los precios con los que comercializan son en algunos casos excesivos para el consumidor final, por lo que todo lleva una relación que a mi parecer es fácil de entender, si vivimos en una sociedad falta de educación, falta de dinero, ¿cómo será posible que el pueblo tenga acceso a estos medicamentos denominados de patente?

Realmente resulta difícil que la mayor parte de nuestra sociedad tenga acceso a los mismos y orille a buena parte de la misma a consumir medicamentos baratos, pero muchas veces sin tener el conocimiento resultante de la falta de información que estos medicamentos no cuentan con las medidas mínimas de calidad, esto a su vez representa otro problema de salud, ya que mucha gente se auto-medica, sin saber las consecuencias que esto conlleva en su persona en un corto o largo plazo dependiendo del consumo del fármaco que no cuenta con los debidos estudios ni medidas de higiene para su producción.

La sociedad debe ser educada por parte de las autoridades de la salud e inclusive por la misma industria farmacéutica para saber distinguir de los productos de patente de los productos similares y sus consecuencias, así como de los productos llamados “piratas”.

Adicionalmente no solo la educación es sobre el adquirir o no medicamentos de patente, si no que no debemos perder de vista que vivimos en una sociedad obesa, consecuencia de los malos hábitos adquiridos desde la infancia de las personas y que de las cuales muchas de ellas no concientizan de este grave problema de salud y algunos otros que si lo hacen se ven en la necesidad de adquirir productos que permitan controlar este problema, los cuales vuelven como casi todos a ser caros e inalcanzables para la mayoría de los bolsillos.

Pero aún así no todo recae en la culpa del consumidor final, ni en su economía, hay que observar como problema social la corrupción, aquella corrupción de las personas que nos gobiernan, que autorizan la creación de sociedades dedicadas a la producción de fármacos de baja calidad, de ese personal corrupto que negocia los medicamentos en los distintos sectores de salubridad como el Instituto Mexicano de Seguro Social, las autoridades saben que el sector de la medicina es uno de los más productivos económicamente en el país y que es un sector indispensable para la población, esto ocasiona que mucha gente lucre con los medicamentos.

La mayoría de la población desconoce los distintos procesos que deben ser llevados a cabo para la investigación y desarrollo de medicamento de calidad, lo que considero motiva a un rechazo a consumir medicamentos de patente debido a los altos costos económicos que representa, pero, dejando a un lado el bienestar de su salud.

3 Normatividad

- Concepto de normatividad
- Normatividad contable mexicana e internacional
- Análisis comparativo entre normatividad contable mexicana e internacional
- Normas de auditoría mexicanas e internacionales
- Código de ética

3.1 Concepto de normatividad.

Normatividad.- Se refiere a un conjunto de normas.

“Norma (Del latín. *norma*, escuadra)

1. f. Regla que se deben seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc.
2. f. Der. Precepto jurídico.
3. f. Ling. Conjunto de criterios lingüísticos que regulan el uso considerado correcto”.³

3.2 Normatividad contable mexicana e internacional.

En México el Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información financiera (CINIF) es el encargado directo de desarrollar la normatividad contable; para lograrlo, lleva a cabo procesos de investigación y auscultación entre la comunidad financiera, de negocios, y otros sectores interesados, dando como resultado, la emisión de documentos llamados “Normas de Información Financiera (NIF)”, Mejoras a las mismas o, en su caso, “Interpretaciones a las Normas de Información Financiera (INIF)” y “Orientaciones a las Normas de Información Financiera (ONIF)”, siendo las Mejoras un documento que incluye propuestas de cambios puntuales a las NIF; las INIF y ONIF, que son aclaraciones y guías de implementación de las NIF.

La filosofía de las NIF es lograr, por una parte, la armonización de las normas locales utilizadas por los diversos sectores de nuestra economía y por otro lado, converger en el mayor grado posible, con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

³ Real Academia Española

La estructura de las NIF es la siguiente:

- a) las NIF, y sus Mejoras, las INIF y las ONIF emitidas por el CINIF;
- b) los Boletines emitidos por la CPC, que no hayan sido modificados, sustituidos o derogados por las nuevas NIF; y
- c) las NIIF aplicables de manera supletoria.

Cabe señalar que las “Circulares” son recomendaciones o aclaraciones emitidas en su momento por la CPC, pero que no asumen la forma de una norma, pues no pasaron por un proceso de auscultación. Empero, debido a su importancia como guías, seguirán formando parte de esta publicación hasta en tanto pierdan su función.

Las NIF han sido clasificadas en:

- a) normas conceptuales, que conforman el llamado Marco Conceptual (MC);
- b) normas particulares;
- c) interpretaciones a las normas particulares; y
- d) orientaciones a las normas particulares.

Para facilitar el estudio y aplicación de las diferentes NIF, éstas se clasifican en las siguientes series:

Serie NIF A Marco Conceptual.

Serie NIF B Normas aplicables a los estados financieros en su conjunto.

Serie NIF C Normas aplicables a conceptos específicos de los estados financieros.

Serie NIF D Normas aplicables a problemas de determinación de resultados.

Serie NIF E Normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores.

Por otra parte existen los US GAAP son los principios de contabilidad generalmente aceptados y usados por las compañías basadas en EE. UU o listadas en el Wall Street. Los US GAAP abarcan un estándar masivo de estándares, interpretaciones, opiniones y boletines que son elaborados por el FASB (Directorio de estándares de información financiera, el gremio contable (AICPA) y el SEC (Securities and Exchange Commission).

Los US GAAP son una combinación de estándares autorizados por entidades reguladoras y maneras aceptadas de llevar la contabilidad.

Los estándares de la US GAAP son equivalentes al IAS (Estándares Contables Internacionales).

Además, de la no menos importante, las normas internacionales (IFRS) emitidas por el IASB a nivel mundial; un gran número de países se encuentran analizando e implementando la convergencia de sus normas locales con las IFRS. Este proyecto tiene como objetivo eliminar las diferencias más significativas que se pudieran derivar de la nueva normativa contable, tanto emitida por el IASB como por el FASB (organismo emisor de normas contables en EE.EE.), y dar los pasos necesarios para la convergencia de la normatividad vigente. Para 2011, se espera que esta convergencia culmine.

La conversión IFRS crea múltiples oportunidades y sería un error ver el proceso de conversión simplemente como una tarea de cumplimiento normativo. En la práctica, muchas organizaciones han alcanzado los siguientes beneficios.

Mejoramiento de la relación entre el área de finanzas y las áreas operacionales

Los principios contables de IFRS pueden diferir significativamente en varios aspectos de la actual normativa local. Para aplicar correctamente los nuevos principios, los especialistas contables requerirán el apoyo del personal operacional; esto podría mejorar la comunicación entre ellos y el trabajo en equipo. Por ejemplo, los activos fijos deben controlarse y analizarse a nivel de componentes y depreciarse sobre sus vidas útiles, considerando cualquier valor residual en caso de reventa. Tal análisis requiere la ayuda de los administradores operacionales de los activos fijos.

Lenguaje financiero común

Algunos países ya aplican IFRS, un número significativo se convirtió a IFRS en 2005 (IFRS fue obligatorio en ese año para las compañías de la Unión Europea listadas en la bolsa, y países como Australia, Sudafrica y Perú alinearon sus estándares nacionales como IFRS).

Esta globalización sugiere la ventaja de que todas las compañías del grupo adopten IFRS como el lenguaje financiero común para su información administrativa y contable cotidiana, de tal modo que reduzcan costos y se mejore la consistencia en la aplicación de las normas contables.

Control interno más fuerte

En un momento en que muchos reguladores están insistiendo que las compañías mejoren sus sistemas de control interno, IFRS requerirá procedimientos de control más extensos a la vez que ayudara a las entidades a documentar ciertas transacciones.

La consolidación para empresas multinacionales será más sencilla y menos costosa, debido a que toda la información estará bajo una sola norma.

Los inversionistas que deseen invertir en distintos países o en distintas compañías alrededor del mundo, podrán comparar rendimientos y apalancamientos, entre otras revelaciones.

Las diferencias más grandes entre las NIF e IFRS son las reglas de revelación y presentación, en las cuales se tendrá la necesidad de información muy específica para cumplir con las IFRS, por ejemplo, en la revelación en los segmentos geográficos, bajo las NIF, se revela el monto de ciertos rubros básicos de la entidad geográfica, como son: las ventas por segmento y la utilidad de operación, entre otros, a diferencia de las IFRS, donde se necesita revelar un estado de resultados por entidad geográfica.

3.3 Análisis comparativo entre normatividad contable mexicana e internacional.

A continuación se presentan a manera de cuadros comparativos las principales diferencias que existen entre las normatividad US GAAP, IFRS y NIF, es importante mencionar que existen más diferencias que las aquí presentadas, sin embargo para los efectos de esta tesis solo se presentan las más significativas de los rubros más importantes en los estados financieros de la industria farmacéutica extranjera que realiza operaciones en territorio nacional.

Presentación de estados financieros

Existen muchas similitudes entre U.S.GAAP, IFRS y NIF. Bajo dichos marcos normativos, los componentes de estados financieros incluyen al menos: el balance general, el estado de resultados, el estado de flujos de efectivo y las notas que acompañan a los estados financieros. Salvo raras ocasiones, los marcos conceptuales en estas normatividades requieren la preparación de la información sobre la base de la devengación contable (excepto por el estado de flujos de efectivo).

Las normas tienen conceptos similares en relación con la importancia relativa y con la consistencia, que las empresas deben considerar al preparar sus estados financieros. Las diferencias entre estos marcos normativos respecto a la presentación de estados financieros, tienden a surgir en la aplicación de lineamientos específicos.

	U.S. GAAP	IFRS	NIF
Periodos financieros requeridos	Por lo general se presentan estados financieros comparativos. Sin embargo, en ciertos casos se presenta un solo ejercicio. Las empresas públicas deben seguir las regulaciones de la SEC, que requiere balances generales para los dos ejercicios más recientes, mientras que todos los demás estados deben cubrir el periodo de tres años terminado a la fecha del balance general.	Los estados financieros y sus notas deben presentarse en forma comparativa por lo menos con el periodo anterior.	Los estados financieros y sus notas deben presentarse en forma comparativa por lo menos con el periodo anterior.
Formato del balance general y del estado de resultados	No existe ningún requisito en particular para preparar el balance general y el estado de resultados de acuerdo con la U.S. GAAP.	La IAS 10, no establece un formato estándar, pero sí incluye una lista de partidas mínimas, que son menos prescriptivas que los requisitos de la regulación S-X.	No establece un formato estándar ni para balance general ni para el estado de variaciones en el capital contable. En la NIF A-5, Elementos básicos de los estados financieros, y en algunas normas particulares incluidas en las Series de la "B" a la "E" se establecen algunas reglas de presentación, rubros que deben ser presentados en el balance general y en el estado de resultados, así como ejemplos de dichos estados.
Presentación de deuda como circulante vs. No circulante en el balance general	En los casos en que se presente una violación a las restricciones contractuales de una deuda (covenant), la deuda puede presentarse como no circulante, si se obtiene un acuerdo de desistimiento (waiver) o de modificación de la cláusula no cumplida que cubra al menos un año después de la fecha del balance general por parte del acreedor antes de la emisión de los estados financieros.	En los casos en que se presente una violación a las restricciones contractuales de una deuda (covenant), la deuda debe presentarse como circulante, salvo en el caso que el acreedor desista ejercer acción alguna (waiver) o apruebe la modificación del contrato antes de la fecha del balance general.	En los casos en que se presente una violación a las restricciones contractuales de una deuda (covenant), la deuda debe presentarse como circulante, salvo en el caso que el acreedor desista ejercer acción alguna (waiver) o apruebe la modificación del contrato a más tardar a la fecha del balance general y que el periodo de gracia sea por un periodo superior a 12 meses después de la fecha de cierre.

	U.S. GAAP	IFRS	NIF
Presentación del impuesto diferido como circulante vs no circulante en el balance general	Los impuestos diferidos se presentan como circulante o no circulante, siguiendo la naturaleza del activo o pasivo que le dio origen.	Los impuestos diferidos se presentan como no circulantes (Nota: En el proyecto de convergencia del impuesto sobre la utilidad, se espera que IFRS cambie su norma para converger con U.S.GAAP).	Los impuestos diferidos se presentan como no circulantes.
Estado de resultados: clasificación de gastos	Las empresas registradas ante la SEC deben presentar sus costos y gastos con base a su función (por ejemplo costo de ventas y gastos administrativos).	Las empresas pueden presentar sus costos y gastos con base en su función o en su naturaleza (por ejemplo, presentando explícitamente los salarios y la depreciación. Sin embargo, si se elige el formato por función, las notas deben revelar cierta información con respecto a la naturaleza de los gastos.	Se establecen dos tipos de formatos: por función y por naturaleza (se pueden combinar). En caso de utilizar el formato por función, las notas deben revelar la naturaleza de ciertas partidas relevantes.
Estado de resultados: partida extraordinaria	Limitada a partidas que son inusuales y no frecuentes.	No permitido.	No permitido.

Inventarios

La IAS 2 y el Boletín C-4 denominados Inventarios, están basados en el principio de que la base primaria de la contabilidad para inventarios es el costo. Estas normas definen a los inventarios como un activo que se conserva para su venta dentro del curso normal de negocios, o para su consumo en la producción de bienes o servicios.

	U.S. GAAP	IFRS	NIF
Métodos de costeo	El método UEPS (Últimas Entradas, Primeras Salidas) se considera aceptable. No se requiere expresamente una fórmula de costos consistente para todos los inventarios del mismo tipo.	No se permite el uso del método UEPS. Debe aplicarse la misma fórmula de costos en todos los inventarios de naturaleza o uso similar.	El método UEPS se considera aceptable. Se infiere del marco conceptual (NIF A-2, Postulados básicos), que bajo el postulado de Consistencia, se aplique la misma fórmula de costos en todos los inventarios de naturaleza o uso similar.
Valuación	Los inventarios se registran al costo o valor de mercado, el que resulte menor. El valor de mercado se define como el costo actual de reposición, siempre y cuando éste no sea mayor que el valor neto de realización (precio estimado de venta menos costos razonables de terminación y venta), y no sea menor al valor neto de realización disminuido por un margen de ventas normal.	Los inventarios se registran al costo o valor neto de realización, el que resulte menor. El valor neto de realización representa la mejor estimación de las cantidades que se han de realizar. La cantidad resultante puede o no ser igual a su valor razonable.	Los inventarios se registran al costo o valor de mercado, el que sea menor. El valor de mercado no debe exceder del valor de realización (precio normal de venta menos gastos directos de venta), y no debe ser menor al valor neto de realización (valor de realización menos un porcentaje razonable de utilidad).
Reversión de castigo a inventarios	Cualquier castigo a inventarios para dejarlos al menor, entre el costo o valor de mercado, crea una nueva base de costo que no podrá revertirse posteriormente.	Las pérdidas por deterioro previamente reconocidas pueden revertirse hasta por la cantidad de la pérdida por deterioro original, una vez que las razones dieron origen a dicha pérdida ya no existan.	Los castigos a inventarios pueden ser disminuidos o cancelados contra los resultados del ejercicio siempre y cuando las circunstancias que los originaron cambien favorablemente.
Markdowns permanentes en el valor de los inventarios bajo el método detallistas	Los markdowns permanentes no afectan el margen de utilidad bruta cuando se utiliza el método detallista. Sin embargo, dichos markdowns reducen el valor en libros del inventarios neto de realización, menos la estimación que representa aproximadamente el margen de utilidad normal. El valor en libros del inventario resultante puede ser menor, tanto del costo original como del valor neto de realización.	Los markdowns permanentes sí afectan el margen de utilidad bruta promedio cuando se utiliza el método detallista. No se permite la reducción del valor en libros del inventario por abajo del costo original o del valor neto de realización.	Tema no tratado específicamente.

Activos de larga duración

Los U.S. GAAP. No cuentan con una norma integral que analice los activos de larga duración, su definición de propiedad, planta y equipo es similar a la de las IAS 16, Propiedad, planta y equipo, y a la del Boletín C-6, Inmuebles, maquinaria y equipo, los cuales analizan los activos fijos para su uso.

Otros conceptos que también son similares entre estas normatividades son los siguientes:

- **Costo**
Los modelos contables cuentan con criterios de reconocimiento similares, exigiendo que los costos se incluyan en el costo del activo si es probable que se tengan beneficios económicos futuros y dichos costos puedan medirse confiablemente.
- **Interés capitalizado**
La FAS 34, Capitalización del interés, la IAS 23, Costo de Préstamos y la NIF D-6, Capitalización del resultado integral de financiamiento, analizan la capitalización de este tipo de costos (por ejemplo intereses) directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo calificable.
- **Depreciación**
Bajo los modelos contables de U.S. GAAP, IFRS y NIF se requiere determinar la depreciación de los activos de larga duración en forma sistemática.
- **Activos disponibles para su venta**
Se norman en la FAS 144, la IFRS 5, Activos no circulantes disponibles para venta y operaciones discontinuadas, y el Boletín C-15, Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición. Dichos activos se miden a su valor en libros o a su valor de razonable menos gastos de venta, el que resulte menor; los activos no se deprecian y se presentan por separado en el balance general.

	U.S. GAAP	IFRS	NIF
Revaluación de activos	No se permite la revaluación.	El modelo de revaluación puede aplicarse para una clase completa de activos que requieren revaluación a valor razonable en forma regular (pueden utilizarse avalúos).	No se permite la revaluación a valor razonable.
Depreciación de componentes activos	Se permite la depreciación por componentes, más no es común.	Se requieren depreciar por separado si los componentes de un activo tienen patrones de beneficio diversos.	Tema no tratado específicamente; sin embargo, en la práctica se permitiría la depreciación por separado, si la vida útil de cada componente es diferente.
Capitalización de costos de deudas o préstamos	<p>Los costos de interés deben capitalizarse como parte del costo de un activo calificable.</p> <p>Los activos considerados como calificables para efectos de capitalización de intereses incluyen ciertas inversiones valuadas por el método de participación. No incluyen inventarios fabricados regularmente en grandes cantidades.</p>	<p>Hasta 2008, existió la opción de capitalizar o aplicar a resultados los costos de deudas o préstamos. Esta opción se eliminó en 2009 al adoptarse la IAS 23 (modificada), bajo la cual dichos costos deberán capitalizarse.</p> <p>Los activos considerados como calificables para efectos de capitalización de intereses no incluyen inversiones valuadas por el método de participación. Hasta 2008, los inventarios que requieren un periodo prolongado para ponerlos en condiciones de venta, incluyendo manufactura rutinaria, repetitiva y en grandes cantidades, se consideraban como activo calificable. Sin embargo, al adoptarse la IAS 23 (modificada), no será requerido incluir estos inventarios como activos calificables a partir de 2009.</p>	<p>A partir de 2007 se requiere la capitalización del Resultado Integral de Financiamiento (RIF), atribuible a la adquisición de activos calificables.</p> <p>Los activos calificables para capitalización de intereses no incluyen inventarios (producidos en un periodo corto), activos en uso o listos para uso, activos en actividades suspendidas, terrenos para expansión (reservas territoriales), activos biológicos e inversiones permanentes en acciones en asociadas o en subsidiarias no consolidadas.</p> <p>Son calificables los inventarios que requieran de un periodo de adquisición prolongado para ponerlos en condiciones de venta, sin que se limite a aquellos que no sean fabricados regularmente en grandes cantidades.</p>
Medición de los costos de préstamos capitalizables	<p>Los costos por préstamos capitalizables no incluyen diferencias cambiarias.</p> <p>El interés ganado en préstamos otorgados generalmente no puede compensarse contra intereses incurridos durante el periodo.</p> <p>En el caso de préstamos asociados a un activo calificable en particular, el costo del préstamo a capitalizar será igual al promedio ponderado del total de desembolsos multiplicado por la tasa de interés del préstamo.</p>	<p>Los costos de préstamos capitalizables incluyen las diferencias cambiarias generadas por préstamos pactados en moneda extranjera.</p> <p>Los costos de los préstamos se compensan con las ganancias provenientes de invertir los fondos obtenidos de dichos préstamos.</p> <p>Para préstamos asociados con un activo calificable en particular, se capitalizan los costos reales generados por el préstamo.</p>	<p>Se capitaliza el RIF atribuible a la adquisición de activos calificables, mismo que incluye el resultado por posición monetaria y las pérdidas o ganancias por financiamientos en moneda extranjera.</p> <p>Como resultado de considerar el RIF que incluye el resultado cambiario, puede darse el caso de que se capitalice una utilidad lo que no es aceptado en ninguna de las dos normatividades.</p> <p>No se permite compensar ganancias provenientes de la inversión temporal de los fondos obtenidos para la adquisición/construcción del activo.</p> <p>Para préstamos asociados con un activo calificable en particular, se considera la proporción del RIF relacionado directamente con los montos financiados para la adquisición del activo.</p>
Costos de mantenimiento mayor	<p>En la práctica, se han desarrollado múltiples modelos de contabilidad incluyendo:</p> <p>a) Llevar a resultados los costos incurridos.</p> <p>b) Capitalización y amortización de costos hasta la fecha de la siguiente revisión mayor.</p> <p>c) EL modelo de IFRS.</p>	<p>Los costos que representan un reemplazo del componente previamente identificado de un activo, se capitalizan si los beneficios económicos en el futuro son probables y los costos pueden medirse en forma confiable.</p>	<p>Se capitalizan los costos de reparaciones mayores o extraordinarias que prolonguen sustancialmente la vida útil más allá de la estimada originalmente.</p>

	U.S. GAAP	IFRS	NIF
Propiedades de inversión	Este tipo de propiedades no se define por separado, por lo tanto, se registra como disponible para uso o disponible para venta.	La propiedad de inversión se define específicamente en las IAS 40, Propiedades de inversión, como un activo destinado a la obtención de ingresos por rentas o por plusvalía (o ambos), y puede incluir propiedades que el arrendatario haya otorgado en arrendamiento financiero u operativo. Este tipo de propiedades se registran alternativamente a su costo histórico o a su valor razonable. Los arrendatarios que tengan activos clasificados como propiedades de inversión, otorgados en arrendamiento operativo, solo podrán utilizar el modelo de valor razonable.	La circular 55, Aplicación supletoria de la NIC 40, contempla la aplicación supletoria de la IAS 40. Esta circular solo permite la utilización del modelo del costo histórico y no el de valor razonable.

Deterioro de activos de larga duración, del crédito mercantil y de activos intangibles

U.S. GAAP, IFRS y NIF establecen indicadores similares para analizar el deterioro de activos de larga duración. Estas normas requieren que el crédito mercantil y los activos intangibles con vida indefinida se revisen por lo menos una vez al año, y con mayor frecuencia ante la presencia de indicadores de deterioro. Bajo IFRS y U.S. GAAP no se requiere efectuar pruebas anuales de deterioro sobre los activos de larga duración de vida definida, solo se requieren dichas pruebas cuando existen indicios de deterioro. Los indicadores de deterioro son similares bajo las tres normatividades. Las normas requieren que el valor de cualquier activo deteriorado se castigue, reconociendo una pérdida por deterioro. Las FAS 142, FAS 144, "Contabilidad para deterioro por disposición de activos de larga duración", la IAS 36, "Deterioro de activos", y el Boletín C-15, "Deterioro de los activos de larga duración y su disposición", aplican a la mayoría de los activos de larga duración, así como activos intangibles, sin embargo, algunas de las excepciones en el alcance de dichas normas difieren. No obstante la similitud en los objetos generales, existen diferencias en el procedimiento utilizado para revisar, reconocer y medir el deterioro.

	U.S. GAAP	IFRS	NIF
Método para determinar el deterioro: activos de larga duración	El método consiste en dos pasos: a) Aplicar una prueba de recuperación (el valor en libros del activo se compara con la suma de los flujos de efectivo no descontados generados por eluso y disposición futura). b) Si se establece que el activo no es recuperable, se deben de realizar pruebas de deterioro.	El método consiste en un solo paso y requiere que se efectúen pruebas de deterioro, siempre y cuando existan indicios de deterioro.	El método consiste en un solo paso y requiere que se efectúen pruebas de deterioro, siempre y cuando existan indicios de deterioro
Determinación de la pérdida por deterioro: activos de larga duración	Es la cantidad en la que el valor en libros de un activo excede a su valor razonable determinado conforma a las FAS 157, <i>Medición de valor razonable</i> .	Es la cantidad en la que el valor en libros del activo excede a su valor de recuperación. El valor de recuperación es el que resulte mayor entre: i) El valor razonable menos costos de venta. ii) El valor de uso (valor presente de flujos de efectivo futuros, incluyendo valor de realización al término de su vida útil). Nota: La definición de valor razonable de acuerdo con IFRS tiene ciertas diferencias con la definición de las FAS 157.	Es la cantidad en la que el valor en libros del activo excede a su valor de recuperación. El valor de recuperación es el que resulte mayor entre: i) El precio neto de venta. ii) El valor de uso (valor presente de los flujos de efectivo futuros, incluyendo valor de realización al término de su vida útil). Nota: El concepto de "precio neto de venta" puede diferir del concepto de "valor razonable", establecido en las IAS 36 y en la FAS 157.
Asignación del crédito mercantil	Se asigna a la unidad a informar, la cual puede ser un segmento operativo o un componente que representa un nivel por debajo del segmento operativo.	Se asigna a la Unidad Generadora de Efectivo (UGE) o grupo de UGE que represente el nivel más bajo en la entidad, en donde el crédito mercantil sea monitoreado internamente. Este nivel no puede ser mayor a un segmento operativo el cual se define en el IFRS 8, <i>Segmentos de Operación</i> .	De acuerdo con el Boletín C-15, el crédito mercantil debe asignarse a la(s) unidad(es) generadora(s) de efectivo. De acuerdo con la NIF C-8, el crédito mercantil debe asignarse a la unidad a informar.
Método para determinar el deterioro: crédito mercantil	El método consiste en dos pasos: i) Inicialmente se aplica una prueba de recuperación al nivel de la unidad a reportar (el valor en libros de dicha unidad se compara con el valor razonable de la misma). ii) Posteriormente si el valor en libros de la unidad a reportar excede a su valor razonable, entonces se realizan pruebas de deterioro.	El método comprende un solo paso, el cual consiste en aplicar una prueba de deterioro a nivel de la UGE. La prueba consiste en comparar el valor en libros de la UGE (incluyendo el crédito mercantil que se le vaya asignando), con su valor de recuperación.	El método comprende un solo paso, el cual consiste en aplicar una prueba de deterioro. La prueba consiste en comparar el valor neto en libros con su valor de recuperación. El valor de recuperación, es el valor que resulte mayor al comparar el precio neto de venta (si se puede obtener) y el valor de uso (estimado por medio de técnicas de valuación reconocidas, o bien, mediante la determinación del valor de perpetuidad de acuerdo con el Boltin C-15). El cálculo del valor de recuperación del crédito mercantil se desarrolla al nivel de la UGE o al de la unidad a informar.
Cálculo de la pérdida por deterioro: crédito mercantil	La pérdida por deterioro es el monto por el cual el valor en libros del crédito mercantil excede al valor razonable implícito que el mismo tenga en su unidad a informar. La pérdida se registra como disminución del valor en libros del crédito mercantil.	La pérdida por deterioro sobre la UGE es el monto por el que el valor en libros de la UGE, incluyendo el crédito mercantil, excede a su valor de recuperación. La pérdida se registra primero como una disminución del valor en libros del crédito mercantil. Si el valor en libros del crédito mercantil fuera menor a la pérdida, enseguida, sujeto a ciertas limitaciones, se disminuiría a prorrata el valor en libros de otros activos de la UGE, con base en el valor en libros de cada activo.	La pérdida por deterioro en el crédito mercantil es la cantidad en que el valor en libros del crédito mercantil excede a su valor de recuperación. La pérdida a reconocerse no debe ser mayor al valor en libros del crédito mercantil.

	U.S. GAAP	IFRS	NIF
Determinación de la pérdida por deterioro: activo intangible de duración indefinida	La cantidad en que el valor en libros del activo excede a su valor razonable.	La cantidad en que el valor en libros del activo excede a su valor de recuperación.	La cantidad en que el valor en libros del activo excede a su valor de recuperación.
Reversión de la pérdida por deterioro	Prohibida para todo tipo de activo mantenido para su uso.	No permitida para crédito mercantil. En el caso de otros activos de larga duración, pueden ser revisados anualmente determinando si existen indicadores de revisión. Si se dieran las circunstancias, la pérdida puede revertirse hasta por el valor de recuperación recientemente estimado, sin exceder el monto del valor en libros inicial ajustado por su depreciación o amortización correspondiente.	Permitida para crédito mercantil y activos intangibles de vida indefinida, sujeta a que la pérdida hubiera sido causada por un evento externo específico de naturaleza tan excepcional que no se espera vuelva a ocurrir y, además, de manera particular dichos eventos externos hayan logrado revertir su efecto con posterioridad a la fecha de reconocimiento de deterioro. En el caso de otros activos, en general, se puede revertir la pérdida cuando mejore la tendencia del valor de recuperación. Si se dieran las circunstancias, la pérdida puede revertirse hasta por el valor de recuperación recientemente estimado, sin exceder el monto del valor en libros inicial ajustado por su depreciación o amortización correspondiente. También debe considerarse que la reversión debe estar plenamente justificada y debe ser permanente y verificable.

Reconocimiento de ingresos

Bajo U.S. GAAP e IFRS está sujeto a la terminación del ciclo de ingresos y a la recuperación de los activos relacionados con dicho ingreso.

Bajo la IAS 18, Ingresos, el concepto de “ingreso” se define como “la obtención de beneficios económicos brutos derivados de la actividad normal de la entidad, cuando dichos beneficios generan, a su vez, un incremento en el capital contable, distinto de los incrementos relativos a las aportaciones de los participantes del capital”.

Bajo U.S. GAAP., los ingresos representan entradas de efectivo reales o esperadas, que han ocurrido o se generarán por medio de las principales actividades continuas de la entidad.

El ingreso no se reconoce bajo ninguna de las normatividades, sino hasta que se devenga y se gana.

	U.S. GAAP	IFRS	NIF
Reconocimiento del ingreso por venta de bienes	<p>Las empresas públicas deben seguir las disposiciones del SAB 104. Reconocimiento de Ingresos, las cuales requieren que:</p> <p>i) La entrega se haya llevado a cabo (los riesgos y beneficios de la propiedad se hayan transferido).</p> <p>ii) Exista una clara evidencia de venta.</p> <p>iii) El pago sea fijo o determinable.</p> <p>iv) Exista una seguridad razonable de recuperación.</p>	<p>El ingreso se reconoce cuando:</p> <p>i) Los riesgos y los beneficios de la propiedad se hayan transferido.</p> <p>ii) El comprador tenga el control de los bienes</p> <p>iii) Los ingresos pueden medirse confiablemente.</p> <p>iv) Se considere probable que los beneficios económicos fluyan hacia la entidad.</p>	No se tiene norma particular.
Reconocimiento del ingreso por prestación de servicios	<p>U.S. GAAP establece lineamientos para el reconocimiento de ingresos provenientes de cierto tipo de servicios como, por ejemplo, los servicios que en conjunto se venden con un software.</p> <p>Dichos lineamientos están dispersos en múltiples disposiciones contables.</p> <p>Los ingresos no abordados por las disposiciones antes mencionadas, deben ser reconocidos, siguiendo los lineamientos del SAB 104.</p> <p>No se permite la aplicación de la SOP 81-1, Contabilidad para la ejecución de contratos de construcción y de ciertos contratos de producción, para reconocer el ingreso proveniente de contratos de venta de servicios a largo plazo.</p>	<p>El ingreso puede ser reconocido si se utiliza el procedimiento aplicable a los contratos de construcción de largo plazo, considerando las etapas del servicio que han sido terminadas.</p> <p>La utilización de esta metodología, sin embargo, esta sujeta a que los ingresos y costos puedan medirse confiablemente y que sea probable que los beneficios económicos fluyan hacia la entidad.</p>	No se tiene norma particular.
Ventas con múltiples componentes	<p>Para el reconocimiento por separado de cada componente de la venta, se requiere cumplir con ciertos criterios específicos, como: i) Que los componentes entregados tengan un valor para si mismos. ii) Contar con evidencia confiable y objetiva sobre la existencia de un valor razonable asociado con los componentes no entregados. Si estos criterios se cumplen, el ingreso asociado con cada componente de la transacción, puede reconocerse como ingreso una vez que el componente esté</p>	<p>Conforme a la IAS 18 el ingreso que provenga de un componente de una transacción podrá reconocerse solo si dicho componente tiene sustancia comercial por si mismo. Si no fuera este el caso, los componentes deben ser agrupados y considerados como parte de una sola transacción (el IAS 18 no establece criterios específicos para realizar esta determinación)</p>	No se tiene norma particular.
Cobranza diferida de cuentas por cobrar	<p>Sólo en situaciones particulares se requiere el descuento a valor presente.</p>	<p>Se considera como un contrato de financiamiento.</p> <p>El valor del ingreso por reconocerse se determina descontando a valor presente el monto total que se recibirá en el futuro, utilizando la tasa de interés imputada (como se define en la IAS 18).</p>	No se tiene norma particular.

Remuneraciones al personal distintas a pagos con base en acciones

Bajo U.S. GAAP se encuentran: la FAS 87, Contabilidad para patrones de pensiones; la FAS 88, Contabilidad para patrones de liquidaciones y reducción de planes de beneficios definidos por pensiones y otros beneficios por terminación; la FAS 106, Contabilidad para patrones, aplicable a beneficios posteriores al retiro diferente de pensiones; la FAS 112, Contabilidad para patrones aplicable a beneficios posteriores a la relación laboral; la FAS 132 (Revisada), Revelaciones de patrones sobre pensiones y otros beneficios posteriores al retiro, y la FAS 158, Contabilidad para patrones aplicable a beneficios definidos-pensiones y otros beneficios posteriores al retiro.

La IAS 19, Beneficios de empleados, constituye bajo la IFRS la norma principal para remuneraciones al personal, distintas a pago con base en acciones.

En las NIF se aplica la NIF D-3, Beneficios a los empleados, norma que entro en vigor en 2008, sustituyendo al Boletín D-3, Obligaciones laborales. Bajo las tres normatividades, el costo periódico de las pensiones posteriores al retiro estructuradas como planes de contribución definida, se basa en la contribución que el patrón deba pagar en cada periodo.

En la siguiente hoja se presenta el cuadro comparativo sobre esta materia.

	U.S. GAAP	IFRS	NIF
Utilización del método actuarial para planes de beneficios definidos	Se requieren métodos diferentes, dependiendo de las características de la fórmula de beneficios del plan.	Se requiere el método de crédito unitario proyectado en todos los casos.	Se requiere el método de crédito unitario proyectado. En ciertos casos, se permite el método de "suma de números dígitos" para compañías no públicas.
Valuación de los activos del plan de beneficios definidos	A partir de los ejercicios terminados después del 15 de diciembre de 2008, se requiere efectuar una valuación al market-related value a la fecha del balance general. El market related value es: i) El valor razonable ii) Un calculated value promedio del cual se difieren los efectos generados por fluctuaciones del mercado de corto plazo, en cinco años	Se valúan a su valor razonable a la fecha del balance general.	La valuación de los activos del plan debe hacerse a su valor razonable, ya sea a la fecha del balance o en los tres meses anteriores a la fecha de balance.
Tratamiento de la ganancia o pérdida actuarial para el costo anual de pensiones	Pueden reconocerse en el estado de resultados según se incurran, o diferirse, ya sea por medio del método del "corredor" o de otro método razonable aplicado consistentemente de un periodo a otro.	Pueden reconocerse en el estado de resultados conforme se incurran, o diferirse a través del método del "corredor". Si se reconocen cuando se incurren, puede optarse por su presentación en el estado de resultados o en el estado de "otras partidas de resultado integral".	pueden reconocerse en el estado de resultados conforme se devengan, o diferirse por medio del método del "corredor". Independientemente de la mecánica seleccionada para registrar las pérdidas y ganancias actuariales, éstas invariablemente deben ser registradas en los resultados del ejercicio.
Amortización de la ganancia o pérdida actuarial	La amortización se lleva a cabo sobre la vida laboral promedio remanente de los empleados. Si los participantes del plan no están en activo, se amortiza sobre los años de vida que les resten a dichos participantes.	La amortización se lleva a cabo sobre la vida laboral promedio remanente. En el caso de empleados no activos, se reconoce de inmediato, ya que no queda vida laboral remanente.	La amortización se lleva a cabo sobre la vida laboral promedio remanente. En caso de que más de 75% de los participantes no estén en activo, la amortización se basa sobre la expectativa de vida del grupo jubilado.
Amortización de servicios anteriores	La amortización se lleva a cabo sobre la vida laboral futura de los empleados. Si los participantes del plan no están en activo, se amortiza sobre la base de los años de vida que les resten a dichos participantes.	La amortización se lleva a cabo sobre la vida laboral promedio remanente. El servicio anterior se reconoce de inmediato en resultados cuando los beneficios ya estén devengados.	La amortización se lleva a cabo sobre la vida laboral promedio remanente. El servicio pasado se reconoce de inmediato en resultados cuando los beneficios ya estén devengados.

La convergencia dictada por el CINIF y la adopción de las NIIF brindará a los emisores y usuarios, los beneficios de reportar sobre una plataforma contable reconocida en los mercados financieros internacionales.

Existe presión por parte del grupo de los 20, del cual México forma parte, para continuar con los esfuerzos de estandarización contable mundial. El IASB se encuentra evaluando la posibilidad de estrechar vínculos con los gobiernos y reguladores locales en diversos países.

Los esfuerzos de adopción de las NIIF deben ser vistas como un proceso integral que incorpora la voluntad de múltiples participantes, que deben coordinarse para hacer un proceso eficiente y enriquecedor para todos.

3.4 Normas de auditoría mexicanas e internacionales.

En julio de 2010, el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México, A.C. (IMCP), mediante la Vicepresidencia de Legislación y su Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), resolvió la adopción integral de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), emitidas por el IFAC, por medio del IAASB para las auditorías de estados financieros de ejercicios contables que inicien el 1 de enero de 2012, así como su abrogación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptas en México, emitidas por el IMCP mediante la CONPA, a partir del 1 de enero de 2013, sin incluir las normas para atestiguar.

A continuación se presenta un cuadro comparativo entre la estructura de las Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar en México y las Normas Internacionales de Auditoría.

NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS EN MÉXICO		NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA	
Boletín	Descripción	NIA	Descripción
	Disposiciones generales		Principios generalidades y responsabilidades
1010	Normas de auditoría.	200	Objetivos generales del auditor independiente y conducción de la auditoría, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría
1020	Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros.	210	Acuerdo de los términos de los trabajos de estados financieros
	Normas personales	220	Control de calidad para una auditoría de estados financieros
2010	Pronunciamientos sobre las normas personales.	230	Documentación de la auditoría
	Normas de ejecución	240	Responsabilidades del auditor en relación al fraude en una auditoría de estados financieros
3010	Documentación de auditoría.	250	Consideraciones de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros
3020	Control de calidad para trabajos de auditoría.	260	Comunicación con los encargados del gobierno corporativo
3030	Importancia relativa y riesgo de auditoría.	265	Comunicación de deficiencias en el control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración
3040	Planeación y supervisión del trabajo de auditoría.		Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos determinados
3050	Estudio y evaluación del control interno.	300	Planeación de una auditoría de estados financieros
3060	Relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría	315	Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante en entendimiento de la entidad y su entorno

NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS EN MÉXICO		NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA	
Boletín	Descripción	NIA	Descripción
3070	Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros.	320	Importancia relativa en la planeación y realización de una auditoría
3080	Declaraciones de la administración.	330	Respuestas del auditor a los riesgos evaluados
3090	Confirmaciones de abogados.	402	Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que usa una organización de servicios
3100	Revisión analítica.	450	Evaluación de las representaciones erróneas identificadas durante la auditoría
3110	Carta convenio para confirmar la prestación de servicios de auditoría de estados financieros.		Evidencia de auditoría
3120	Tratamiento de procedimientos omitidos, descubiertos después de la emisión del dictamen.	500	Evidencia de auditoría
3130	Efecto en la auditoría por incumplimientos de una entidad con leyes y reglamentos.	501	Evidencia de auditoría-Consideraciones específicas para partidas seleccionadas
3140	Efectos de la Tecnología de Información (TI) en el desarrollo de una auditoría de estados financieros	505	Confirmaciones externas
3150	Auditoría de la valuación y revelaciones del valor razonable	510	Trabajos iniciales de auditoría
3160	Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo	520	Procedimientos analíticos
3180	Identificación y evaluación del riesgo de error material a través del conocimiento y la comprensión de la entidad y de su entorno	530	Muestreo de auditoría
3190	La respuesta del auditor a los riesgos determinados	540	Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables del valor razonable y revelaciones relacionadas
	Normas de información	550	Partes relacionadas
4010	Dictamen del auditor.	560	Hechos posteriores
4020	Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a las Normas de Información Financiera.	570	Negocio en Marcha
4030	Efectos en el dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros auditores.	580	Declaraciones escritas
4040	Otras opiniones del auditor		Utilización del trabajo de terceros
4050	Informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios.	600	Consideraciones especiales-Auditorías especiales de grupo
4060	Opinión del auditor sobre la información adicional que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados.	610	Uso de trabajo de los auditores internos
4070	Opinión del contador público sobre la incorporación de eventos subsecuentes en estados financieros proforma.	620	Uso del trabajo de un experto

NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS EN MÉXICO		NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA	
Boletín	Descripción	NIA	Descripción
4080	Efectos del trabajo de un especialista en el dictamen del auditor.		Conclusiones y dictamen de auditoría
4090	El dictamen del contador público en su carácter de comisario.	700	Formación de una opinión y dictamen sobre los estados financieros
4100	Opinión sobre el control interno contable (DEROGADO).	705	Modificaciones a la opinión en el dictamen del auditor independiente
4110	Asociación del nombre del contador público con estados financieros publicados.	706	Párrafos de énfasis y párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor independiente
4120	Informe del auditor sobre el resultado de la aplicación de procedimientos de revisión previamente convenidos (DEROGADO).	710	Información comparativa
4130	Dictamen del auditor sobre estados financieros de entidades mexicanas, preparados para fines internacionales.	720	Responsabilidades del auditor relacionadas con otra información en documentos que contienen estados financieros auditados
4140	Opinión del auditor sobre información financiera proyectada (DEROGADO).		Áreas especializadas
4160	Informe para agentes de valores.	800	Consideraciones especiales-Auditorías de propósito especial
4170	Dictamen sobre estados financieros comparativos.	805	Consideraciones especiales-Auditorías de partidas o cuentas específicas de un estado financiero
4180	Restricciones en el uso del dictamen del auditor.	810	Trabajos para dictaminar sobre estados financieros resumidos

NORMAS PARA ATESTIGUAR	
	Normas relativas a servicios para atestiguar
7010	Normas para atestiguar.
7020	Informes sobre exámenes y revisiones de información financiera proforma.
7030	Informe sobre examen del control interno relacionado con la preparación de la información financiera.
7040	Examen y aplicación de procedimientos convenidos sobre el cumplimiento de disposiciones específicas.
7050	Otros informes sobre exámenes y revisiones de atestiguamiento.
7060	Examen y revisión de información financiera proyectada.
7070	Informe del Contador Público sobre el resultado de la aplicación de procedimientos.
7080	Carta convenio para confirmar la prestación de servicios de atestiguar.

La esencia entre las Normas de Auditoría mexicanas y las Normas Internacionales de auditoría, es la misma, sin embargo estas últimas detallan los requerimientos que el Contador Público y/o las firmas de Contadores Públicos independientes deben cubrir al realizar su trabajo.

Por ejemplo, algunas diferencias entre la normatividad internacional y la nacional, se refieren al énfasis que las normas internacionales hacen acerca de los siguientes temas, sin que esto se interprete como limitativo, sino más bien enunciativo:

- Para clientes públicos, o bien, que impliquen un alto grado de riesgo, ya sea por la complejidad de sus operaciones o por tener una alta visibilidad pública, las ISA requieren que las auditorías externas se sujeten a ciertos procesos de calidad específicos, por ejemplo:

Requiere se les asigne un socio de control de calidad que supervise que el trabajo desarrollado por el equipo de auditoría, se ha hecho con cuidado y diligencia, y que las decisiones tomadas por los líderes del equipo de auditoría, están sustentadas.

Requiere que se sometan a un proceso de revisión de calidad interno continuo.

- Para todas las auditorías, en general, las ISA hacen énfasis en:

La evidencia de auditoría y la calidad de dicha evidencia, obtenida y reflejada en los papeles de trabajo del auditor. La evidencia del proceso de evaluación de riesgos e independencia, antes de aceptar el trabajo de auditoría y durante el desarrollo del mismo.

El enfoque de auditoría hacia el riesgo; es decir, los procedimientos de auditoría desarrollados deben estar, dirigidos a las áreas de riesgo y a los riesgos específicos identificados en dichas áreas (totalidad, exactitud, valuación, periodo contable, revelación, integridad, etcétera).

Definen con puntualidad el tema de materialidad para la determinación del trabajo a realizar y la necesidad de documentar los juicios cuantitativos y cualitativos efectuados para determinarla.

La realización de consultas a otros Contadores Públicos no involucrados con la auditoría, sobre aspectos técnicos que pudieran ser relevantes o involucrar cierto grado de subjetividad y documentar los resultados obtenidos de dichas consultas, antes de emitir el informe de auditoría.

La evidencia de la supervisión del trabajo desarrollado, considerando la experiencia de cada uno de los miembros del equipo de auditoría.

La evidencia de que el trabajo de auditoría se concluyó, de que el socio y gerente a cargo del trabajo de auditoría, ha realizado la supervisión del trabajo desarrollado, antes y durante la emisión del informe de auditoría.

Aun cuando estos temas representan las principales diferencias entre la normatividad nacional e internacional de auditoría, la mayor parte de estas actividades se realizan bajo las normas de auditoría aceptadas en México; sin embargo, lo que hace falta es evidenciar que ese proceso se llevó a cabo, es decir, que se evaluó el riesgo y la independencia, se identificaron las áreas de riesgos, se supervisó el trabajo desarrollado y se mantuvo al cliente sobre los asuntos detectados. Lo que hace falta es documentar el trabajo efectuado.

El proyecto de convergencia entre las normas de auditoría mexicanas y las normas internacionales de auditoría es una realidad lo que lleva a que el Contador Público que actúa como auditor, deba mantenerse informado de los cambios que implica la nueva normatividad, en su responsabilidad al emitir una opinión a los estados financieros de una entidad.

3.5 Código de ética.

La moral y la ética son disciplinas normativas que definen el bien y el mal, y que nos encaminan a lo primero.

La moral se apoya en las costumbres y la conforman un conjunto de elementos normativos que la sociedad acepta como validos.

La ética se finca en la razón y depende de la filosofía. La filosofía es la rama del saber humano dedicada a la búsqueda de la verdad.

Podemos hablar de ética individual y ética interpersonal. La ética interpersonal es la que rige el comportamiento entre otros seres humanos. Aquí podríamos enmarcar la ética profesional, que rige el comportamiento que tendrá el profesional con sus clientes y en general con la sociedad.

Dentro de lo que representa para los mercados mundiales la llamada globalización de normatividades contables, no podemos dejar fuera las posibles diferencias que pudiesen presentar el Código de Ética Profesional emitido por el IMCP y el Código de la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

Por este motivo se presenta en las dos siguientes hojas un cuadro comparativo entre dichos códigos.

**Código de Ética Profesional del
Instituto Mexicano de Contadores
Públicos, A.C.**

Postulados

Alcance del Código

- I. Aplicación universal del código

Responsabilidad hacia la sociedad

- II. Independencia de criterio
- III. Calidad profesional de los trabajos
- IV. Preparación y calidad del profesional
- V. Responsabilidad personal

Responsabilidades hacia quien patrocina
los servicios

- VI. Secreto profesional
- VII. Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral
- VIII. Lealtad hacia el patrocinador de los servicios
- IX. Retribución económica

Responsabilidad hacia la profesión

- X. Respeto a los colegas y a la profesión
- XI. Dignificación de la imagen profesional a base de la calidad
- XII. Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos

**Código de Ética de IFAC para Contadores
Públicos**

Prefacio

Parte A. Aplicación general del Código

- 100 Introducción y principios fundamentales
- 110 Integridad
- 120 Objetividad
- 130 Competencia profesional y cuidado debido
- 140 Confidencialidad
- 150 Comportamiento profesional

Parte B. Contadores profesionales en la práctica pública

- 200 Introducción
- 210 Nombramiento profesional
- 220 Conflictos de interés

- 230 Segunda opinión

- 240 Honorarios y otros tipos de remuneración
- 250 Mercadotecnia de servicios profesionales
- 260 Obsequios e invitaciones
- 270 Custodia de activos de clientes
- 280 Objetividad. Todos los servicios

- 290 Independencia - Trabajos de atestiguamiento

**Código de Ética Profesional del
Instituto Mexicano de Contadores
Públicos, A.C.**

**Código de Ética de IFAC para Contadores
Públicos**

1. Normas Generales
Alcance del código
Artículos 1.01-1.22
2. Del Contador Público como profesional independiente
 1. General
Artículos 2.01-2.25
 2. Del Contador Público como auditor externo
Artículo 2.26-2.29
 3. Del Contador Público como consultor fiscal
Artículo 2.30-2.33
 4. Del Contador Público como consultor de negocios
Artículo 2.34-2.36
3. Del Contador Público en los sectores público y privado
Artículos 3.01-3.06
4. Del Contador Público en la docencia
Artículos 4.01-4.06
5. Sanciones
Artículos 5.01-5.04

Parte C. Contadores profesionales en los negocios

- 300 Introducción
- 310 Conflictos potenciales
- 320 Preparación y presentación de información
- 330 Actuación con suficiente pericia
- 340 Intereses financieros
- 350 Incentivos

Si el objetivo de este trabajo fuera analizar a detalle los textos de ambos códigos, encontraríamos una gran similitud en sus contenidos, tanto en los aspectos de objetividad, independencia, imparcialidad, calidad y comportamiento profesional y en cuestión de doctrina no hay cambios ni deberá haberlos en forma fundamental.

¿Al converger las Normas Internacionales de Auditoría será necesario adoptar el código de ética emitido por la IFAC?

“La red internacional de Contadores sigue firmemente la adopción de las normas emitidas por la IFAC. Representantes de firmas de Contadores Públicos internacionales hicieron una presentación ante IOSCO, que es el órgano regulador internacional de valores, con la idea de demostrar que se está utilizando un juego único de normas de auditoría”⁴

⁴ Robert L. Bunting. Ex presidente de IFAC

4 Auditoría de Estados Financieros de la Industria Farmacéutica

- Concepto de estado financiero
- Objetivo del estado financiero
- Importancia del estado financiero
- Objetivo de la auditoría de los estados financieros
- Etapas de la auditoría de la industria farmacéutica extranjera en México

4.1 Concepto de estado financiero.

Los estados financieros son la manifestación fundamental de la información financiera; la representación estructurada de la situación y desarrollo financiero de una entidad a una fecha determinada o por un periodo definido.

Estados financieros básicos

La Norma de Información Financiera A-3 “Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros” en su párrafo 42 de la edición 2010, comenta:

Los estados financieros básicos son:

- el balance general, también llamado estado de situación financiera o estado de posición financiera, que muestra información relativa a una fecha determinada sobre los recursos y obligaciones financieros de la entidad.
- el estado de resultados, para entidades lucrativas o, en su caso, estado de actividades, para entidades con propósitos no lucrativos, que muestra la información relativa al resultado de sus operaciones en un periodo.
- el estado de variaciones en el capital contable, en el caso de entidades lucrativas, que muestra los cambios en la inversión de los accionistas o dueños durante el periodo.
- el estado de flujo de efectivo, que indica información acerca las fuentes de financiamiento de la entidad en el periodo, clasificados por actividades de operación, de inversión y de financiamiento.

“Las notas a los estados financieros son parte integrante de los mismos y su objeto es complementar los estados básicos con información relevante. Los estados financieros tienden progresivamente a incrementar su ámbito de acción, aspirando a satisfacer las necesidades del usuario general más ampliamente”.

4.2 Objetivo del estado financiero.

“Su propósito general es proveer información de una entidad acerca de su posición financiera, del resultado de sus operaciones y los cambios en su capital contable o patrimonio contable y en sus recursos o fuentes, que son útiles al usuario general en el proceso de la toma de sus decisiones económicas”.

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

“Por ello, los estados financieros deben proporcionar elementos de juicio confiables que permitan al usuario general evaluar:

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

Esta doble evaluación se apoya especialmente en la posibilidad de obtener recursos y de generar liquidez y requiere el conocimiento de la situación financiera de la entidad, de su actividad operativa y de sus cambios en el capital contable o patrimonio contable y en los flujos de efectivo o, en su caso, en los cambios en la situación financiera”.

La información presentada anteriormente considera distintos párrafos de la Norma de Información Financiera A-3 “Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros”

4.3 Importancia del estado financiero.

La Información presentada en los estados financieros es importante en general para todos los usuarios y lectores de los mismos, como lo pueden ser: accionistas, patrocinadores, órganos de supervisión, administradores, proveedores, empleados, clientes, entre otros, incluso para los interesados que no celebren operaciones con la Compañía de forma directa, como lo pueden ser los analistas financieros, consultores y en general al público inversionista.

“Considerando las necesidades comunes del usuario general, los estados financieros deben serle útiles para:

- tomar decisiones de inversión o asignación de recursos a las entidades.
- tomar decisiones de otorgar crédito por parte de los proveedores y acreedores que esperan una retribución justa por la asignación de recursos o créditos.
- evaluar la capacidad de la entidad para generar recursos o ingresos por sus actividades operativas
- distinguir el origen y las características de los recursos financieros de la entidad, así como el rendimiento de los mismos.
- formarse un juicio de cómo se ha manejado la entidad y evaluar la gestión de la administración, a través de un diagnóstico integral que permita conocer la rentabilidad, solvencia y capacidad de crecimiento.
- conocer de la entidad, entre otras cosas, su capacidad de crecimiento, la generación y aplicación del flujo de efectivo, su productividad, los cambios en sus recursos y en sus obligaciones, el desempeño de la administración, su capacidad para mantener el capital contable o patrimonio contable, el potencial para continuar operando en condiciones normales, la facultad para cumplir su responsabilidad social a un nivel satisfactorio”.

La información presentada con anterioridad considera la Norma de Información Financiera A-3 “Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros” en su párrafo 22 de la edición 2010.

4.4 Objetivo de la auditoría de los estados financieros.

Para conocer el objetivo de la auditoría de estados financieros es necesario hacer mención al Boletín 1020 “Declaraciones Normativas de Carácter General Sobre el Objetivo y la Naturaleza de la Auditoría de Estados Financieros” de las Normas y Procedimientos para Atestiguar, en donde se comenta lo siguiente:

“En virtud de que los estados financieros constituyen un instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la entidad, nace la conveniencia de que un profesional independiente revise su contenido, a través de una auditoría, para determinar su grado de confiabilidad”.

“La opinión del auditor, por ser independiente a la de la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados”.

La auditoría de estados financieros no tiene por objetivo el descubrir errores e irregularidades. Cualquier indicio de que algún error o irregularidad pudiera haber ocurrido provocando una distorsión importante en los estados financieros sujetos a examen, obligará al auditor a ampliar sus procedimientos de revisión para confirmar o disipar sus apreciaciones, afectando su opinión sobre la razonabilidad de estos mismos estados”.

4.5 Etapas de la auditoría de la industria farmacéutica extranjera en México.

Planeación.

De conformidad al Boletín 3040 “Planeación y supervisión del trabajo de auditoría” de las Normas y Procedimientos para Atestiguar se menciona que la planeación consiste en prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

Esta debe ser la primera etapa que el auditor debe considerar para desarrollar un trabajo de calidad ya que la auditoría de estados financieros, al igual que otras actividades profesionales, requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible.

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

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

Así como los fines específicos del trabajo a realizar, por ejemplo, la adquisición de un negocio, la solicitud de un crédito bancario, la realización de una emisión de obligaciones, etc.

Información necesaria para efectos de planeación

La información para realizar una planeación adecuada al trabajo de auditoría varía de acuerdo con las condiciones particulares de la empresa; no obstante, es posible señalar algunas condiciones que son comunes en las auditorías de estados financieros:

- Entrevistas con los funcionarios de la empresa para determinar objetivos de trabajo.
- Visitas a las instalaciones, incluyendo, en su caso, las sucursales o agencias que posea la entidad.
- Lectura de los estados financieros con el fin de obtener información acerca del volumen y naturaleza de las operaciones de la empresa.
- Lectura de diversos documentos, tales como escrituras y contratos, que se relacionen con la situación jurídica de la empresa.
- Revisión de informes y papeles de trabajo en el caso de que se hubieren hecho auditorías anteriores.
- Evaluación de los procedimientos administrativos (control interno) en forma preliminar.

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

El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la auditoría, además de que el resultado de la planeación de la auditoría se refleje finalmente en un programa de trabajo.

Desde esta etapa el auditor debe considerar con base a su estudio general de las operaciones de la compañía a la que prestará sus servicios si su trabajo requerirá de la participación y/o opinión de terceros profesionistas, con la finalidad de brindar un servicio de la más alta calidad.

Revisión de control interno.

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con base al Boletín 3050 “Estudio y evaluación del control interno” de las Normas de Auditoría y para Atestiguar, con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que: *“El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría”*.

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

Definición y elementos de la estructura del control interno

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

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

A) El ambiente de control

Representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad; entre ellos se cuentan la actitud de la administración hacia los controles internos establecidos, la estructura de la organización de la entidad, el funcionamiento del consejo de administración y sus comités, los métodos para asignar autoridad y responsabilidad, los métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos incluyendo la función de la auditoría interna, y, por último, las políticas del personal e influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.

B) La evaluación de riesgos

“Una evaluación de riesgos de una entidad en la información financiera es la identificación, análisis y administración de riesgos relevantes en la preparación de estados financieros que pudieran evitar que éstos estén razonablemente presentados de acuerdo con las Normas de Información Financiera o cualquier otra base de contabilidad aceptada”.

Estos riesgos podrán surgir o cambiar, derivado de circunstancias como: cambios en el ambiente operativo, nuevo personal, sistemas de información nuevos o rediseñados, crecimientos acelerados, nuevas tecnologías, reestructuraciones corporativas, cambios en Normas de Información Financiera, entre otras.

“El auditor deberá obtener un entendimiento suficiente de los procesos de evaluación de riesgos de la entidad, con el objeto de conocer cómo la Administración considera los riesgos relevantes respecto a los objetivos de los informes financieros y qué acciones está tomando para minimizar esos riesgos”.

C) Los sistemas de información y comunicación

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

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

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

“El auditor debe obtener un entendimiento de las formas que la entidad utiliza para informar las funciones, responsabilidades y cualquier aspecto importante con relación a la información financiera”.

D) Los procedimientos de control

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

El auditor debe evaluar la manera en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación, qué persona las ha llevado a cabo y, finalmente, basado en dicha evaluación, concluir si están operando efectivamente.

Los procedimientos de control atendiendo a su naturaleza, pueden ser:

Preventivos.- son los establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.

Detectivos.- tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos.

Los procedimientos de control están dirigidos a cumplir con los siguientes objetivos: autorización de transacciones, segregación de funciones, diseño y uso de documentos apropiados que aseguren el correcto registro de las operaciones, establecimiento de dispositivos de seguridad que protejan los activos, verificaciones independientes de la actualización de otros y adecuada valuación de las operaciones registradas.

E) La vigilancia

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

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

Durante esta etapa el auditor debe considerar *“El Procesamiento Electrónico de Datos (PED) al evaluar la estructura del control interno”*

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

Desde este momento podemos observar la necesidad de apoyarnos en otras profesiones especialistas en este tema, como lo son los licenciados en informática, esta relación será tratada en esta tesis en su capítulo cinco.

Evidencia de auditoría.

Pruebas sustantivas.- Son pruebas diseñadas para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, en donde se obtiene la información documental para constar el soporte de las operaciones.

La relación que existe entre esta etapa y la de control interno es muy importante, ya que si el auditor determina que el control interno es confiable y el mismo opera eficazmente, entonces el trabajo realizado en esta etapa será menor, considerando el siguiente análisis.

En cuanto a una mayor eficacia operativa en los controles, menor serán las pruebas sustantivas.

Para conocer las actividades que el auditor deberá realizar durante el desarrollo de esta etapa es importante presentar un breve resumen del Boletín 3060 “Evidencia comprobatoria” de las Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar” en donde a la letra dice:

“La evidencia de auditoría es toda la información que utiliza el auditor para llegar a las conclusiones sobre las que se basa la opinión de auditoría. La evidencia de auditoría es necesaria para soportar la opinión y el informe del auditor. Es acumulativa por naturaleza y se obtiene, principalmente, de los procedimientos de auditoría realizados durante el proceso de la auditoría, por ejemplo, la información que se obtiene de las auditorías anteriores y de los procedimientos de control de calidad de la firma para la aceptación y retención de clientes.”

En dicho Boletín se especifica que el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente sobre la validez contenida en cada rubro de los estados financieros. Para este efecto, el profesional requiere realizar revisiones, investigaciones y evaluación de los procedimientos administrativos, incluidos los contables, así como confirmación de las declaraciones de la dirección de la empresa. Esto implica que la evidencia comprobatoria se refiere a cualquier recurso o procedimiento empleado por el auditor que le permita evaluar la información contenida en los estados financieros, de tal manera que se encuentre en condiciones de fundamentar su opinión sobre dichos estados.

El contenido de los estados financieros preparados por la empresa son de su exclusiva responsabilidad y se refieren a declaraciones que pueden ser explícitas (verdaderas) o bien implícitas (es decir, sobreentendidas).

Dichas declaraciones son las siguientes:

Existencia u ocurrencia. Significa que los activos y pasivos de la empresa son auténticos y realmente existen a una fecha determinada, y que las transacciones se registraron durante ese periodo.

Integridad. Significa que las transacciones y saldos que se presentan en los estados financieros han sido realmente incurridos.

Derechos y obligaciones. Significa que tanto los activos como los pasivos representan, respectivamente, los derechos y obligaciones de la empresa.

Valuación. Implica que los activos, pasivos, capital, ingresos y gastos están incluidos en los estados financieros en las cantidades apropiadas.

Presentación y revelación. Pretende que los rubros que se presentan en los estados financieros estén descritos, clasificados y revelados en forma adecuada.

El auditor al obtener la evidencia de las aseveraciones mencionadas anteriormente, aplica los procedimientos de auditoría apropiados tomando en cuenta las circunstancias específicas de la entidad, incluyendo la naturaleza de su actividad económica.

En el boletín 3060 expresa que las siguientes generalizaciones son útiles para evaluar hasta qué punto la evidencia es auténtica:

- La evidencia comprobatoria obtenida de fuentes independientes proporciona mayor seguridad que la obtenida de la propia entidad. Ejemplos de estas son las confirmaciones de bancos, clientes, abogados independientes, etcétera.

En este punto observamos la importancia que tienen las relaciones del auditor externo con profesionistas independientes, como lo son los licenciados en derecho, relación que se comentará en el capítulo cinco de esta tesis.

- El conocimiento directo a través de exámenes físicos, observación, cálculos e inspección resulta más conveniente que la información obtenida de manera indirecta.
- La evidencia en forma de documentos y confirmaciones escritas es más confiable que las confirmaciones verbales.

De acuerdo con las normas de auditoría, el auditor independiente obtiene una seguridad razonable cuando ha reducido el riesgo de auditoría a un nivel bajo y aceptable, lo cual sucede al obtener una apropiada y suficiente evidencia de auditoría.

Emisión de dictamen.

Este tema hace referencia a el Boletín 4010 “Dictamen del auditor” de las Normas de Auditoria y Normas para Atestiguar.

“El dictamen es el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo.”

Existen distintos tipos de dictamen con base a la opinión del Contador, los cuales se mencionan a continuación:

Sin salvedades.- Cuando no existen desviaciones en la aplicación de las Normas de Información Financiera o a las limitaciones al auditor en el alcance de su examen.

Con salvedades.- Cuando existen desviaciones en la aplicación de las Normas de Información Financiera o por limitaciones al auditor en el alcance de su examen, el Contador Público deberá indicar todas las razones de importancia que las originaron.

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

Abstención de opinión.- Es cuando el auditor debe abstenerse de expresar una opinión, cuando el alcance de su examen haya sido limitado por una imposibilidad práctica o por limitaciones impuestas por la administración.

5 Análisis de las Relaciones del Contador Público con Otros Especialistas para la Auditoría de Estados Financieros

- Participación de los especialistas en la auditoría
- Identificación de los especialistas
 - Licenciados en derecho
 - Licenciados en actuaría
 - Licenciados en informática
 - Especialistas en precios de transferencia
 - Especialistas en auditoría forense
- Conclusión del trabajo llevado a cabo por el especialista

5.1 Participación de los especialistas en la auditoría.

La esencia de esta tesis nace en el Boletín 5050 de los procedimientos de auditoría “Utilización del trabajo de un especialista” de las Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar, además de considerar el NIA 620 “Uso del trabajo de un experto”.

Como se mencionó anteriormente el Auditor no puede ser un ser de conocimientos universales, en la actualidad la profesión exige cumplir con las exigencias de un mundo de negocios globalizado, en donde es necesario recurrir a otras profesiones y especialistas con el firme objetivo de cumplir con emitir una opinión confiable sobre la razonabilidad de la información financiera y para que esta sea útil al usuario y lector final.

El Boletín antes mencionado indica que el auditor, mediante sus procedimientos de auditoría, debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión y asesorarse por ingenieros, abogados, actuarios, peritos, valuadores, geólogos, etc., para obtener evidencia que le permita reunir elementos de juicio suficientes sobre dichos aspectos.

Los objetivos generales de los procedimientos de auditoría para la revisión del trabajo efectuado por un especialista, son los siguientes:

- Conocer los eventos o transacciones que hayan requerido o requieran del trabajo de un especialista, considerando: la importancia de la partida involucrada en relación a los estados financieros tomados en su conjunto, la naturaleza y complejidad del asunto.
- Evaluar si se trata de un evento o transacción que requiera de su registro contable o únicamente su revelación en los estados financieros.
- Comprobar su adecuado registro contable.
- Comprobar su adecuada revelación.
- Satisfacerse de la capacidad profesional e independencia del especialista.
- Evaluar la razonabilidad de los resultados del trabajo del especialista.

Para que el auditor externo pueda apoyarse en el trabajo de un especialista deben cumplirse ciertos lineamientos, los cuales se enuncian a continuación de forma textual con base a lo dispuesto en el Boletín 5050, esto debido a que considero indispensable hacer mención tal cual expresa la normatividad en auditoría y que por tratarse del tema central de este trabajo, debe quedar de la forma más completa y clara posible.

Los lineamientos son:

- *“Comunicación con el especialista. Debe existir un claro entendimiento sobre la naturaleza del trabajo del especialista, cubriendo entre otros aspectos los:*
 - *Objetivos y alcance del trabajo.*
 - *Métodos y supuestos que se aplicarán y en su caso consistencia con los empleados en el año anterior.*
 - *Utilización del trabajo por el auditor, incluyendo la posible comunicación a terceros o referencia en los estados financieros.*
 - *Forma y contenido del producto terminado que permita evaluarse y servir como evidencia del evento o transacción involucrado.”*
- *Independencia del especialista.*
- *Revisión o análisis de los resultados.*

De igual forma el Boletín antes mencionado enuncia distintos procedimientos de auditoría recomendados, los cuales se presentan a continuación de manera textual:

- *Estudio general de los estados financieros y cambio de impresiones con los directivos de la empresa, acerca de la existencia de situaciones, eventos o transacciones que hayan requerido o requieran de la participación de un especialista.*

- *Investigación acerca de la capacidad profesional del especialista.*
- *Determinar si el especialista es independiente del cliente o el grado de relación que mantiene.*
- *Analizar y evaluar los resultados del trabajo del especialista.*

Para lo cual los procedimientos de auditoría podrían incluir, entre otros:

- *Pruebas sobre la información proporcionada por el cliente al especialista.*
- *Investigaciones con el especialista para determinar cómo se satisfizo de que la información que obtuvo fuera suficiente, apropiada y confiable.*
- *Conocer y comprender, aunque no sean de su responsabilidad, los métodos y supuestos usados por el especialista para determinar su razonabilidad en función del conocimiento del auditor sobre el negocio del cliente y a los resultados de sus propios procedimientos de auditoría.*
- *Cerciorarse de que los resultados del trabajo del especialista respaldan la información relativa mostrada en los estados financieros.*
- *Comprobar su adecuado registro contable, presentación o revelación en los estados financieros.*
- *Obtener las correspondientes declaraciones de la administración.*

En el anexo “A-1” de esta tesis se presenta una guía de revisión del trabajo de un especialista (Actuario, Cálculo de la NIF D-3) con la finalidad de presentar un ejemplo de los procedimientos que puede llevar a cabo el auditor para revisar algunos puntos de los mencionados en los párrafos anteriores del Boletín 5050.

5.2 Identificación de los especialistas.

Como hemos podido apreciar en el desarrollo de este trabajo el Contador Público participa activamente con muchos otros profesionistas, para los efectos de esta tesis se desarrollarán las interacciones profesionales que el auditor tiene con:

- Licenciados en derecho, cumplimiento del boletín 3090 “confirmaciones de abogados” y la NIA 505 “confirmaciones externas”.
- Actuarios, cumplimiento del boletín 5180 y la NIA 540 “estimaciones contables” en ambos casos.
- Informáticos, cumplimiento del boletín 3140 “Efectos de la tecnología de la Información en el desarrollo de la auditoría” y la NIA 315 “identificación y evaluación de los riesgos de error material”
- Especialistas en precios de transferencia, cumplimiento del boletín 5060 y NIA 550 “partes relacionadas” en ambos casos.
- Especialista en auditoría forense, cumplimiento del boletín 3070 “consideraciones sobre fraude” y NIA 240 “responsabilidades del auditor en relación con el fraude”

*Boletín- Se refiere a los boletines de las Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar en México.

*NIA- Se refiere a las Normas Internacionales de Auditoría.

Durante el desarrollo de este capítulo se hará mención de los procedimientos de auditoría que mencionan las Normas de Auditoría y Normas para atestiguar, en esta tesis no presentará lo descrito en las Normas Internacionales de Auditoría por estar a la fecha de este trabajo en un proceso de convergencia.

5.2.1 Licenciados en derecho.

Es el profesionalista que está preparado para el análisis y aplicación de la justicia, la equidad y el derecho, busca dar solución jurídica a los problemas concretos y de equilibrio entre los diversos factores sociales, políticos y económicos, con la finalidad de procurar el mantenimiento y la conservación del orden social; realiza funciones de consulta y asesoría en materia jurídica a instituciones públicas y privadas, así como a particulares; estudia y profundiza sobre el conocimiento de las normas que conforman el sistema jurídico para resolver problemas legales de la sociedad contemporánea en el ámbito local, nacional e internacional.

Es dicha profesión en la que el auditor debe tener relación para el cumplimiento del boletín 3090 de las Normas de Auditoría y Normas para atestiguar “Confirmaciones de abogados” cuyo objetivo es “establecer los pronunciamientos normativos que el auditor debe observar cuando, durante su trabajo, está tratando de identificar la existencia de litigios, demandas y gravámenes promovidos por su cliente o en su contra, y ofrecer una guía de los aspectos que normalmente deben contener las solicitudes de confirmación a los abogados”, el cual tiene su relación con la NIA 505 “Confirmaciones Externas”

El auditor debe obtener una confirmación de los abogados de su cliente como fuente de evidencia comprobatoria para asegurar la integridad de los pasivos por litigios o demandas. En el caso de que el cliente y/o abogado se negaran a proporcionar la información requerida, el auditor deberá considerar esta situación como una limitación en el alcance del examen de los estados financieros.

La confirmación a los abogados debe contar con ciertos requerimientos mínimos de información que le permitan identificar adecuadamente la existencia de litigios, demandas y gravámenes. En la hoja siguiente se mencionan algunos de dichos requerimientos mínimos.

- Identificación de la empresa, fecha de la revisión y alcance de la información requerida.
- Una relación donde describa, cuantifique y opine sobre los litigios, demandas y gravámenes que existan a la fecha de la revisión, así como de aquellos que hubieran surgido durante el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha en que se emite la opinión del auditor sobre dichos estados.
- Un informe al auditor sobre asuntos que sin ser aún litigios, demandas o gravámenes, estén pendientes de formalizarse como tales.
- El adeudo por concepto de honorarios y gastos a la fecha de la auditoría.
- El auditor deberá analizar y evaluar las respuestas de los abogados con el objeto de cuantificar cualquier posible pérdida o utilidad y juzgar su importancia relativa en relación a los estados financieros sujetos a examen.

Por esta razón la profesión de los licenciados en derechos son muy importantes, el auditor debe apoyarse en su opinión sobre los procesos legales en los que una entidad se encuentra, como lo pueden ser: demandas laborales, demandas civiles y juicios fiscales, entre otros, estos pueden poner en riesgo la continuidad de operación de la Compañía, así como representar un pasivo no previsto por la misma.

El auditor debe conocer los litigios legales en los que la entidad se encuentra, así como conocer su probabilidad de que estos resulten a favor o en contra de la misma, debe conocer el riesgo que esto implica y debe por lo tanto mencionar y asegurar que la Compañía reconozca tales pasivos y por lo tanto valorar si los litigios no involucran un riesgo de negocio en marcha. El auditor debe conocer también la preparación profesional que brinda el licenciado en derecho que se encuentre litigando a favor de los intereses de la Compañía, por esto también debe conocer e investigar la reputación del licenciado o firma en cuestión.

Esta profesión también es regulada por un código de ética “Código de ética del profesional del derecho” en donde en su artículo 2 menciona lo siguiente:

“El profesional del derecho debe ser leal y veraz y debe actuar de buena fe, por tanto no aconsejará ningún acto fraudulento ni hará en sus escritos citas contrarias a la verdad. Para el profesional del derecho estará siempre antes que su propio interés, la justicia de la tesis que defiende”.

Los procedimientos que debe seguir el Contador Público para solicitar el apoyo en la confirmación con los Licenciados en Derecho son los siguientes:

- Solicitar una lista de todos los abogados con los que la Compañía tiene relación y realizar un comparativo contra la lista del ejercicio anterior auditado.
- Realizar las cartas de confirmación para que sean impresas en hojas membretadas de la Compañía, además de que las mismas sean firmadas por el representante legal o personal indicado. El auditor es quien debe enviar la carta por medio del correo postal ó medios electrónicos.
- Realizar un control de confirmaciones en donde el auditor deje evidencia de los abogados a quienes solicito confirmación, fecha de envío de la carta, fecha de respuesta.
- Realizar un resumen de los litigios de la Compañía, dar seguimiento a los litigios del ejercicio anterior.
- Verificar el rubro de gastos, honorarios legales erogados por la compañía en el ejercicio a fin de determinar si no existe algún abogado que no se encuentre en la lista, así como el rubro de pasivo a fin de asegurar que se encuentren provisionados los honorarios de los abogados, así como las contingencias que pudieran resultar.

Para los efectos de esta tesis se presentan a manera de ejemplo documentos de cada uno de los procedimientos antes mencionados, así como su presentación en las cuentas contables sobre la provisión del pasivo.

- Lista de Abogados con los que la Compañía tiene operaciones.

Identificación de abogados de la Compañía según la lista proporcionada por la gerencia del área legal.

Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. cuenta con los servicios de distintos despachos de abogados entre los que se encuentran los siguientes:

- Goodrich, Riquelme y Asociados
 - Ortiz Sainz y Erreguerena, S.C.
 - Rubio Villegas y Asociados, S.C.
 - Gallastegui y Lozano, S.C.
 - Ortega y Videgaray, S.C.
 - Uhthoff, Gómez Vega & Uhthoff, S.C.
 - Huacuja, Betancourt Haw Mayer Abogados, S.C.
- Realizar las cartas de confirmación para que sean impresas en hojas membretadas de la Compañía, además de que las mismas sean firmadas por el representante legal o personal indicado. En la siguiente hoja se presenta un modelo de carta de confirmación a abogados.

Hoja membretada de la Compañía

18 de octubre de 2007

Abogados, S.C.

Providencia no. 1431
Col. Del Valle.
C.P. 03100, México, D.F.

Estimados Señores

Nuestros auditores externos están efectuando su acostumbrado examen de nuestros estados financieros al 31 de diciembre de 2010 por lo tanto; mucho agradeceremos les proporcionen la información que se solicita más adelante; referente a los asuntos para los cuales han sido contratados y a los que se han dedicado atención a nombre de la compañía; ya sea en forma de consulta o representación legal. Tengan a bien proporcionar dicha información tomando en cuenta los asuntos que existen al **31 de diciembre de 2010** y durante el período comprendido entre dicha fecha y la de su respuesta, en la cual le solicitamos indicar:

LITIGIOS PENDIENTES O INMINENTES:

(Excluyendo reclamos y gravámenes no iniciados)

Los litigios, reclamos y gravámenes incluyendo lo siguiente:

- 1) La naturaleza del litigio
- 2) Cómo se está respondiendo o piensa responder al litigio.
- 3) El estado actual.
- 4) La evaluación de la posibilidad de un resultado desfavorable y un estimado; si se puede hacer; de la cantidad o alcances de la posible pérdida.

RECLAMOS Y GRAVÁMENES NO INICIADOS

Listar los reclamos y gravámenes no iniciados que se considera que probablemente serán iniciados y que; si se inician; tienen por lo menos una razonable posibilidad de resultado desfavorable. La información debe incluir, con respecto a cada caso, lo siguiente:

- 1) Naturaleza del asunto.
- 2) Cómo se planea responder si se inicia el reclamo y;
- 3) La posible contingencia si se inicia el reclamo.

OTROS ASUNTOS

Agradeceremos identifiquen la naturaleza de las razones de cualquier limitación en su respuesta.

Confirmación de abogados.doc

También agradeceremos indiquen la cantidad que nosotros les debíamos a ustedes por honorarios y gastos al 31 de octubre de 2007.

Su respuesta deberá enviarse directamente a nuestros auditores XXXXXXXXXXXXXXX con dirección en XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX o bien, puede enviar su respuesta vía correo electrónico a la dirección XXXXXXXXXXXXXXX con copia a XXXXXXXXXXXXXXXXXXX con atención a C.P. XXXXXXXXXXXXXXX.

Debido a los requerimientos de información de nuestros auditores, mucho les agradeceremos que su respuesta les sea proporcionada a la brevedad posible.

Atentamente
Compañía Ejemplo, S.A. de C.V.

Lic. XXXX XXXXX XXXXXX
Apoderada Legal

(Fin de documento)

- Realizar un control de confirmaciones, el cual le permite al auditor asegurarse que cuenta con todos los elementos disponibles para realizar los procedimientos de confirmación completos.

Compañía Ejemplo, S.A. de C.V.
Control de Circularizaciones de Abogados
Auditoría al 31 de diciembre de 2010

INDICE
Elaboro: DHO
Fecha: 02-Ene-11

Abogados	Dirección	Forma de Envío	Confirmación al 31 de diciembre de 2010			
			Fecha de Envío	WP'S	Fecha de recepción de la confirmación	Referencia en PT'S
Compañía Ejemplo, S. A. de C. V.						
Goodrich, Riquelme y Asociados	Paseo de la Reforma 265, Col. Cuauhtémoc, México D. F.	e-mail	30/01/2011	AG-C.8	15/02/2011	AG-B.7
Ortiz Sainz y Erreguerena, S. C.	Porfirio Díaz No. 102, Col. Del Valle, México, D. F.	e-mail	30/01/2011	AG-C.8	05/02/2011	AG-B.7
Rubio Villegas y Asociados, S. C.	Río Duero No. 31, Col. Cuauhtémoc, México, D. F.	e-mail	30/01/2011	AG-C.8	08/02/2011	AG-B.7
Lic. Arturo Martínez y González	Cincinnati No. 40-3er. Piso, México, D. F.	e-mail	30/01/2011	AG-C.8	10/02/2011	AG-B.7
Gallastegui y Lozano, S. C.	Paseo de los Tamarindos 400-B, Piso 2, Col. Bosques de las Lomas, México, D. F.	e-mail	30/01/2011	AG-C.8	15/02/2011	AG-B.7
Ortega y Videgaray, S. C.	Yautepec No. 12, Col. Condesa, México, D. F.	e-mail	30/01/2011	AG-C.8	05/02/2011	AG-B.7
Uhthoff, Gómez Vega & Uhthoff, S. C.	Hamburgo No. 260, Col. Cuauhtémoc, México, D. F.	e-mail	30/01/2011	AG-C.8	08/02/2011	AG-B.7
Huacuja, Betancourt Haw Mayer Abogados, S.C.	Providencia No.1431 Col. Del Valle , México D.F.	e-mail	30/01/2011	AG-C.8	10/02/2011	AG-B.7

Una vez que las confirmaciones han sido enviadas el auditor debe dar el correcto y oportuno seguimiento a las mismas para tener la confianza en recibir todas las respuestas de los abogados en tiempo y forma, así como para revisar los asuntos que se reporten en las mismas.

En la hoja siguiente se presenta un ejemplo de la respuesta obtenida de un abogado para los efectos de una auditoría.

Membrete de la compañía

México, Distrito Federal, a XX de XXXX de 20XX.

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.
AT'N. LIC. XXXX
DIRECTOR DE FINANZAS
Y/O AUDITORES, S. C.
P R E S E N T E S

Por este conducto, me permito informarle en relación a los puntos contenidos en su carta de fecha 13 de enero del presente año, recibida vía correo electrónico con la misma fecha, me permito dar la siguiente respuesta:

LITIGIOS PENDIENTES O INMIDENTES (Excluyendo reclamos y gravámenes no iniciados). Durante el ejercicio 2010, continuamos la tramitación a la empresa de juicios iniciados en los años 2005, 2007 y 2009, en contra de los clientes mencionados a continuación:

A) LITIGIOS PENDIENTES SEGUIDOS POR LA EMPRESA:
DESCRIPCION

- a) **COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V. VS. CZZA, S. A. DE C. V.**, Expediente 1088/2005, ante el Juzgado Primero Civil de Primera Instancia en Cuautitlán de Romero Rubio Estado de México, en el que se obtuvo Sentencia a favor de la empresa por **\$540, 879.09** más intereses legales a razón del tipo legal (6% anual) calculados desde el mes de mayo de 2004 hasta la fecha en que verifique el pago, la cual se encuentra en etapa de **EJECUCION FORZOSA**.
- b) **COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V. VS. CZZA, S. A. DE C. V.**, Juicio Ordinario Mercantil por la cantidad de **\$528,536.04**, más intereses, gastos y costas, mismo que se encuentra en trámite.
- c) **CONCURSO MERCANTIL**, tramitado en contra de **GRC, S. A. DE C. V.**, por demanda interpuesta por **INTERMED, S. A. DE C. V.**, que se tramita ante el Juzgado Quinto de Distrito en Materia Civil en Jalisco, Expediente 129/2007, mismo que se encuentra en Convenio propuesto por el Conciliador para rehabilitar a la empresa, con plazo de espera por año y medio; al término del cual se pagará el monto total del adeudo en 84 mensualidades prorrateadas en UDIS.
- d) **COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V. VS. ARB**, Medios Preparatorios a Juicio Ejecutivo Mercantil por la cantidad de **\$599,887.32** más intereses, gastos y costas, ante el Juzgado Primero de Distrito en el Estado de México con residencia Naucalpan. Expediente 53/2010. Juicio Ejecutivo Mercantil se encuentra en Etapa de Pruebas, posteriormente pasará la etapa de Alegatos, estimando que la Sentencia Definitiva se dicte en un par de meses. Asimismo el demandado ha comenzado a hacer pagos marginales al adeudo.

Dada la íntima relación que guardan el resto de los puntos, a los que he numerado como 5., 6., 7. y 8 para dar una respuesta más clara, me permito responderlos en general, lo que desde luego es aplicable a cada uno de los anteriores litigios.

- 5. **Naturaleza del Litigio.** Todos son mercantiles en los que se busca la recuperación de un adeudo a favor de **COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.**
- 6. **Forma de Responder al Litigio.** De manera ardua reclamando el adeudo, gastos costas, e interponiendo todos los medios de defensa que beneficien a la empresa, llegando solo a un acuerdo fuera de Tribunales cuando sea lo más idóneo según las circunstancias.

7. **Estado procesal que guarda el litigio al 31 de diciembre de 2010.** Ha quedado precisado en cada caso.

8. **Posibilidades de éxito (resultados a obtener), o en su caso monto de las posibles pérdidas para la compañía.** Razonablemente se obtendrá la recuperación del saldo deudor, por tanto vemos remota una posible pérdida, salvo insolvencia sobrevenida de alguno de los deudores o quiebra, lo que comunicaremos una vez que tengamos noticia de ello.

B) RECLAMOS O GRAVAMENES NO INICIADOS:

Desconocemos la existencia de un gravamen o reclamo no operado que deba reflejarse en los estados financieros, en su caso informaremos con oportunidad si tuviéramos noticia posterior de alguno.

C) OTRO ASUNTOS

No tenemos conocimiento de algún otro juicio o litigio en materia civil, administrativa, mercantil, laboral o de cualquier otra índole, de los cuales se pudiera derivar una responsabilidad pecuniaria que afecte a los estados financieros de la Compañía durante el periodo sujeto a revisión

Al 31 de diciembre a este despacho se le adeuda por parte de **COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.**, la cantidad de \$250,000.00 M.N., por concepto de honorarios.

Es importante precisar que en el período a consulta, ninguna limitación tenemos para dar respuesta a lo que se nos requiere en la carta aludida al inicio de la presente.

Sin otro particular, quedo a sus órdenes para cualquier duda o aclaración.

A T E N T A M E N T E

XXXXXXXXXXXXXXXXXX
ADMINISTRADOR UNICO
XXXXXXXXXXXXXXXXXX
SOCIEDAD CIVIL

(Fin de documento)

- Realizar un resumen de los litigios de la Compañía del ejercicio en revisión y dar seguimiento del mismo sobre el ejercicio anterior, esto permite al auditor contar con todos los litigios reportados a manera de resumen, con las condiciones específicas y necesarias para desempeñar su trabajo.

Resumen de la respuesta de los abogados GR y Asociados

<i>Compañía</i>	<i>Juicio</i>	<i>Comentarios del auditor</i>
Compañía Ejemplo	<p>a) Por la sentencia de fecha 8 de febrero de 2009, emitida en el Recurso de Revisión fiscal número R.F.- 1/2009. El Juicio de lo Contencioso Administrativo fue promovido en contra de la resolución negativa ficta recaída a la solicitud de pago de diferencias de actualización e intereses a cargo del fisco federal derivado de las solicitudes de devolución de saldos a favor en materia de Impuesto al Valor Agregado de los meses de octubre y diciembre de 1996 y febrero de 1997. El saldo a favor para la empresa asciende a \$1.33 mdp.</p> <p>b) Se encuentra pendiente de resolución ante la Décimo Primera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el expediente número 21769/03-17-11-7, que fue promovido en contra de la resolución negativa ficta recaída a la solicitud de pago de diferencias de actualización e intereses a cargo del fisco federal derivados de la solicitud de devolución del saldo a favor en materia de Impuesto al Valor agregado del mes de marzo de 1997. El saldo a favor de la empresa asciende a un monto de \$278,537.</p>	<p>a) Se encuentra pendiente de remitir al tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el juicio de amparo directo promovido vs la sentencia del 1-jun-09 del expediente 21766/03-17-05-4, el juicio fue promovido vs la negativa ficta recaída a la solicitud de pago de las diferencias que se mantienen desde el ejercicio anterior por \$1.333 mdp.</p> <p>b) Se encuentra pendiente de remitir al tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el juicio de amparo directo promovido vs la sentencia del 18-oct-06 del expediente 21769/03-17-11-7, el juicio fue promovido vs la negativa ficta recaída a la solicitud de pago de las diferencias que se mantienen desde el ejercicio anterior por \$0.278 mdp.</p>

Resumen de la respuesta de los abogados GR y Asociados

<i>Compañía</i>	<i>Juicio</i>	<i>Comentarios del auditor</i>
Compañía Ejemplo	<p>c) Los abogados confirmaron que la Compañía les informó que la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, autorizó la devolución de las cantidades derivadas del cumplimiento a la sentencia dictada por el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con fecha 8 de julio de 2004, en el juicio de amparo número 1295/2003, promovido en contra de la sentencia de fecha 14 de noviembre de 2003, dictada por el Juez Noveno de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, en la cual el juez resolvió suprimir el amparo promovido por el incumplimiento a la sentencia dictada en el expediente número 126/97 promovido por la empresa en contra de la resolución contenida en el oficio número 322-A-XXX, la cual niega parte de la actualización del saldo a favor de Impuesto al Valor Agregado correspondiente al mes de mayo de 1996, así como el pago de intereses a cargo del fisco federal.</p>	<p>c) Pendiente de cumplimiento ante la Administración Central de Recaudación de Grandes Contribuyentes del SAT, la CIA promovió un juicio de amparo ante la resolución de la autoridad en la que niega parte de las actualizaciones del saldo a favor de IVA, así como los intereses correspondientes, por lo que mantiene el estatus con respecto a Julio 2009.</p> <p>El saldo a favor de la empresa asciende a un monto de \$422,075, siendo el importe mínimo a recuperar de \$170,284, hasta el momento se ha recuperado la cantidad de \$208,960.</p>
	<p>El saldo a favor de la empresa asciende a un monto de \$422,075, siendo el importe mínimo a recuperar de \$170,284, hasta el momento se ha recuperado la cantidad de \$208,960.</p>	

- Verificar el rubro de gastos y de pasivo a fin de determinar que se encuentren provisionados los honorarios de los abogados, así como las contingencias que pudieran resultar. En la hoja siguiente se presentan los registros contables de las provisiones de honorarios y contingencias derivados de juicios legales.

- 1) Honorarios pagados a abogados.
- 2) Honorarios provisionados al cierre del ejercicio.
- 3) Provisión por el riesgo de juicio en perjuicio de la Compañía.

Cuentas de Activo y Pasivo

Cuentas de Resultados

<i>Bancos</i>	
Debe	Haber
	10,000 (1)

<i>Honorarios legales</i>	
Debe	Haber
10,000	
25,000	

<i>Proveedores</i>	
Debe	Haber
	25,000 (2)

<i>Provisión de litigios</i>	
Debe	Haber
1,300,000	

<i>Provisiones</i>	
Debe	Haber
	1,300,000 (3)

5.2.2 Licenciados en actuaría.

Es aquel licenciado o graduado con conocimientos, aptitudes y habilidades para evaluar:

- Los hechos económicos y sociales sometidos a leyes probabilísticas y financieras, con el fin de proponer diagramas de acción equilibrados que permitan el cumplimiento de las prestaciones recíprocas.
- Cualquier tipo de hecho, circunstancia o acontecimiento que involucre riesgos y pueda afectar los bienes económicos o financieros de personas o entes públicos y privados.
- Las condiciones de cambio de valores presentes por valores futuros, estableciendo el equilibrio actuarial y las cotizaciones o compensaciones necesarias.

Esta profesión es importante para verificar el cumplimiento del Boletín 5180 de la Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar denominado “Estimaciones Contables” en el que se menciona la responsabilidad del auditor sobre la evaluación y razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la administración, incluidas en los estados financieros, para los efectos de esta tesis se tratará la estimación contable resultante de la determinación de la NIF D-3 Beneficios a Empleados como se menciona en el párrafo 33 del boletín que a la letra comenta:

“El auditor deberá utilizar el trabajo de un experto para validar los casos de estimaciones contables complejas o que involucren técnicas especializadas. Por ejemplo, la contratación de actuarios para estimar las provisiones de pasivo por obligaciones laborales”.

El objetivo del Boletín de 5180 es obtener evidencia suficiente y competente de que:

- Se han reconocido todas las estimaciones contables de importancia en los estados financieros.
- Su valuación es razonable, en las circunstancias.
- Se presentan, clasifican y revelan de conformidad con las normas de información financiera mexicanas.

El riesgo de que los estados financieros puedan estar significativamente distorsionados, generalmente es mayor en el caso de saldos de cuentas y clases de transacciones que involucran estimaciones contables o la aplicación del criterio no fundamentado. Las estimaciones están sujetas a la dificultad de predecir hechos futuros, al efecto de establecer juicios inapropiados y a errores que resultan del uso de información inadecuada o de descuidos.

En la planeación de la auditoría referente al área de estimaciones contables debe incluirse el análisis de los factores o condiciones que puedan influir en la determinación del riesgo de auditoría. Dichos factores se pueden relacionar tanto al riesgo de error inherente al renglón de que se trate, como al riesgo de que los controles relativos no lo detecten, o bien, que el auditor no los descubra cuando aplica muestras no representativas. A continuación se presentan como ejemplo algunos de los riesgos referentes a:

Activos y pasivos por obligaciones laborales:

- Métodos complejos para la determinación de remuneraciones al personal.
- Contratos sindicales ya vencidos y no renegociados.
- Cambios en los planes de beneficios al personal o en las bases para su cálculo.
- Modificaciones a los sistemas de costos y beneficios laborales.

- Planes de reorganización o despido.
- Terminación laboral por causa de reestructuración de la entidad.
- Variación en supuestos y ajustes por experiencia obtenida.
- Reducción y/o extinción anticipada de obligaciones por terminación o suspensión de un plan.

El auditor, para la determinación del alcance y la naturaleza de sus procedimientos de auditoría debe identificar y evaluar las estimaciones contables, considerar el entorno económico y las características de la industria en que opera la entidad, sus métodos de trabajo, las particularidades de sus operaciones, sus prácticas contables y otros factores. Asimismo, el auditor debe conocer y comprender los procedimientos y métodos que la administración utiliza al determinar estimaciones contables, incluyendo el ambiente de control relativo a tales procedimientos y métodos.

En el boletín 5180 de las Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar menciona en su párrafo 29:

“El auditor debe obtener y evaluar la información que ha sido preparada por especialistas u otra fuente externa; asimismo, debe cerciorarse de que la información recabada por la administración está proyectada y analizada adecuadamente, para que constituya una base razonable sobre la cual se determinaron las estimaciones contables. Ejemplo de esto, es la determinación de los cálculos actuariales para el reconocimiento de las obligaciones laborales a que está sujeta la entidad. Cuando se utiliza la tecnología de la información para los análisis y proyecciones, el auditor debe asegurarse de que pueda confiar en los resultados, aplicando procedimientos de auditoría apropiados para evaluar dicha tecnología, así como aplicar otras técnicas de auditoría con ayuda del computador”.

El auditor debe evaluar los supuestos sobre los que se basan las estimaciones contables, y debe considerar, entre otras situaciones, si son:

- Razonables a la luz de los resultados reales de periodos contables anteriores, excepto cuando se puedan justificar cambios, en las operaciones de la entidad.
- Consistentes con aquellos criterios utilizados para estimaciones contables similares.
- Congruentes con los planes de la administración y que éstos se hayan evaluado como razonables.

La Norma de Información Financiera en la NIF D-3 define los Beneficios a los empleados como aquéllos beneficios otorgados al personal que incluyen toda clase de remuneraciones que se devengan a favor del empleado y/o sus beneficiarios a cambio de los servicios recibidos del empleado. Estas remuneraciones se clasifican en: beneficios directos a corto y largo plazo, beneficios por terminación y beneficios al retiro.

El objetivo de la NIF es el establecer las normas para el reconocimiento contable de los beneficios que la entidad otorga a sus empleados y otras provisiones relativas.

Con base a lo presentado con anterioridad observamos la importancia de la relación del Contador Público con los Actuarios, relación que no se puede dejar a un lado y que es importante para que el auditor pueda emitir su opinión sobre la razonabilidad de la información financiera.

A continuación se presenta para efectos prácticos el índice, la certificación y balance actuarial, así como “Anexo Contable” de un cálculo actuarial elaborado para una Compañía farmacéutica extranjera en México que emite el actuario en su papel como especialista en el tema tratado en esta tesis en su revisión para los efectos del boletín D3 de las Normas de Información Financiera.

▣ Í N D I C E ▣

I.	Conclusiones y Recomendaciones	2
II.	Aspectos Técnicos	
	A) Introducción y Antecedentes	2
	B) Información Utilizada.....	4
	C) Descripción del Plan.....	6
	D) Hipótesis de Cálculo	10
	E) Determinación de la Aportación.....	12
	Certificación Actuarial	
	Balance Actuarial	
III.	Anexos	
	Anexo Contable	
	Estadísticas del Personal	
	Gráficas del Personal	

- * Para efectos prácticos este índice solo denota una idea de que puede contener un estudio actuarial para el cumplimiento del Boletín D3 de las Normas de Información Financiera.

Certificación actuarial.



CERTIFICACIÓN ACTUARIAL

La presente certificación se adiciona al reporte actuarial del beneficio por Prima de Antigüedad, Plan de Jubilación y Remuneraciones al Término de la Relación Laboral por Causa Distinta de Reestructura, del personal de _____, S.A. de C.V.

La valuación actuarial fue realizada con base en la información proporcionada por dicha empresa relativa a su personal y obligación laboral.

Consideramos que las hipótesis actuariales son razonables y consistentes con la experiencia del plan. El crecimiento salarial fue determinado conforme a las expectativas de la empresa y en base a la perspectiva económica que se tiene para los siguientes años.

Hacemos constar dentro de lo razonable, que toda la información contenida en este reporte se produjo de acuerdo a la NIF D-3 de Principios de Contabilidad y que su cuantificación se apega a lo establecido por el Boletín de Observancia Obligatoria para la Valuación de Pasivos Contingentes, emitido por el Colegio Nacional de Actuarios, A.C. y la Asociación Mexicana de Actuarios Consultores en Planes de Beneficios para Empleados, A.C.

En la cuantificación de las obligaciones se actuó con objetividad y conforme a la técnica actuarial, sin que existiera impedimento alguno y/o relación que modificara los resultados del dictamen.

La valuación actuarial contenida en este reporte, ha sido revisada y la certifican las suscritas.

Por lo anterior, certificamos que los resultados obtenidos reflejan razonablemente la situación de la empresa con respecto a su Obligación Laboral por Prima de Antigüedad, Plan de Jubilación y Remuneraciones al Término de la Relación Laboral por Causa Distinta de Reestructura.


Act. Meyela R
Consultor Junior


Act. Ana María
Líder de Proyecto

Balance actuarial.

**BALANCE ACTUARIAL POR PLAN DE JUBILACIÓN
, S.A. DE C.V.
31 DE DICIEMBRE DE 2009**

ACTIVO

Fondo al 31 Diciembre 2008 de Beneficio Definido	\$ 71,669,799	35.12%
Aportación del Año 2009	\$ 5,099,797	2.50%
Intereses del Año 2009	\$ 8,297,291	4.07%
Pagos del Año 2009	(\$ 81,895)	(0.04%)
Fondo al 31 Diciembre 2009 de Beneficio Definido	\$ 84,984,993	41.64%
Valor Presente de Provisiones Futuras	<u>\$119,087,120</u>	<u>58.36%</u>
ACTIVO TOTAL	\$204,072,113	100.00%

PASIVO

Valor Presente de Obligaciones Jubilados	\$ 1,210,153	0.59%
Valor Presente de Obligaciones Pasadas de Activos	\$140,795,133	68.99%
Valor Presente de Obligaciones Futuras	<u>\$ 62,066,827</u>	<u>30.41%</u>
PASIVO TOTAL	\$204,072,113	100.00%

ACT. MARCELA A.

Como resultado del cálculo actuarial se derivan diversos registros contables por los siguientes conceptos que se mencionan:

Prima de antigüedad a la jubilación.



**COMPAÑÍA EJEMPLO, S.A. DE C.V.
REGISTRO CONTABLE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009
PRIMA DE ANTIGÜEDAD A LA JUBILACIÓN**

GASTOS		RESERVA DE PASIVO		CAJA Y BANCOS	
1)	\$188,253		\$352,152 (PNP 2008)		\$22,467 (2)
			\$188,253 (1)		
		2)	\$22,467		
	\$188,253				\$22,467
			\$517,938		

1) COSTO NETO DEL PERIODO
2) PAGOS REALIZADOS DURANTE EL EJERCICIO

Prima de antigüedad por terminación.



**COMPAÑÍA EJEMPLO, S.A. DE C.V.
REGISTRO CONTABLE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009
PRIMA DE ANTIGÜEDAD POR TERMINACIÓN**

GASTOS		RESERVA DE PASIVO		CAJA Y BANCOS	
1)	\$61,578		\$444,460 (PNP 2008)		\$25,576 (2)
		2)	\$25,576		
	\$61,578		\$480,462		\$25,576

1) COSTO NETO DEL PERIODO
2) PAGOS REALIZADOS DURANTE EL EJERCICIO

Plan de jubilación.



**COMPAÑÍA EJEMPLO, S.A. DE C.V.
REGISTRO CONTABLE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009
PLAN DE JUBILACIÓN**

GASTOS		RESERVA DE PASIVO		CAJA Y BANCOS	
1)	\$10,844,049	NP 2008)	\$707,539		\$81,895 (2)
			\$10,844,049 (1)	3)	\$81,895
		2)	\$0		\$5,099,797 (4)
		4)	\$5,099,797		
	\$10,844,049		\$5,036,712		\$5,099,797

ACTIVOS DEL PLAN (CTA ORDEN)				DEUDORES DIVERSOS	
SALDO 2008)	\$71,669,799	\$71,669,799	(SALDO 2008)	2)	\$81,895
					\$81,895 (3)
SALDO 2009)	\$84,973,973	\$84,973,973	(SALDO 2009)		\$0

1) COSTO NETO DEL PERIODO
2) PAGOS REALIZADOS DURANTE EL EJERCICIO
3) RECUPERACIÓN DE PAGOS DEL FONDO
4) APORTACIÓN ANUAL AL FONDO

Remuneraciones al término de la relación laboral.



**COMPAÑÍA EJEMPLO, S.A. DE C.V.
REGISTRO CONTABLE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009
REMUNERACIONES AL TÉRMINO DE LA RELACIÓN LABORAL**

GASTOS		RESERVA DE PASIVO		CAJA Y BANCOS	
1)	\$517,411		\$1,340,545 (PNP 2008)		\$393,379 (2)
		2)	\$517,411 (1)		
			\$393,379		
	\$517,411		\$1,464,576		\$393,379

1) COSTO NETO DEL PERIODO
2) PAGOS REALIZADOS DURANTE EL EJERCICIO

En el anexo A se presenta un ejemplo de Guía por parte de los auditores para la revisión de los beneficios a los empleados por terminación y retiro, el cual es el resultado de la revisión.

El trabajo del actuario se rige bajo un código de ética el cual en su artículo I.2 expresa lo siguiente:

“Actuar con ética, con particular énfasis en la honestidad, integridad, imparcialidad, prudencia, alto sentido de probidad y buena fe.”

Mientras que en el artículo II.3 comenta:

“En cualquier asunto que se le encomiende, así como respecto a los trabajos realizados por terceros, emitirá su opinión con responsabilidad personal por su trabajo individual o como supervisor”

5.2.3 Licenciados en informática.

Licenciados en Informática.- Son los profesionales dedicados a la ciencia aplicada que abarca el estudio y aplicación del tratamiento automático de la información, utilizando dispositivos electrónicos y sistemas computacionales.

En años recientes se han producido numerosas innovaciones que a su vez han transformado radicalmente los medios de almacenar, capturar, procesar y difundir información, impactando dramáticamente en los negocios, la economía, la educación y en general las formas de vida.

La tecnología se ha convertido en una herramienta fundamental para realizar prácticamente cualquier tipo de actividad de las disciplinas profesionales. En la Contaduría Pública no es la excepción, pues cada vez más los procesos de administración y de control se han resuelto mediante las nuevas tecnologías; la administración, el control y el seguimiento de cada proceso se optimiza mejor así.

Las tecnologías de Información (TI) son una gran oportunidad para las empresas, pues gracias a estas pueden obtener una ventaja comparativa y un mejor empleo de sus recursos. Asimismo, son de gran ayuda para la generación de información, incluida la contable y financiera, que son fundamentales para la toma de decisiones. Por lo tanto, contar con un sistema confiable, seguro, accesible y sencillo que sustente las operaciones del negocio.

Hoy el empleo de las tecnologías se ha vuelto una función estratégica y no solo una herramienta de uso esporádico, ya que la productividad y resultado de las empresas depende, en gran medida, del buen uso de las TI.

La información, la tecnología y sus procesos forman en su conjunto un modelo de gestión de desempeño organizacional que mejora la toma de decisiones, es por esto que la participación del auditor en la revisión de la eficacia operativa en los distintos procesos que la Compañía lleva a cabo mediante la TI es de suma importancia en el mundo actual, conviene precisar que un sistema de información es el medio para distribuir información de una persona a otra, mientras que la tecnología de la información se refiere a los medios técnicos para hacer lo primero, la efectividad y eficiencia de un sistema de información en mucho estará condicionado a la tecnología de información que utilice, pero también a los recurso humanos que la maneje.

Particularmente la tecnología de la información tiene un impacto en las estructuras de organización; en el desempeño de los gerentes y personal en general; en el desarrollo de sus productos; en los sistemas de fabricación y en los esquemas de distribución y ventas.

El rol tan importante en que la Tecnología en la Información ha participado en la vida de la mayoría de las empresas es en que el valor de dichos recursos se reflejen claramente en beneficios como: eficiencia, rentabilidad, productividad y ventaja competitiva y desde luego la generación de riqueza económica en este siglo XXI será el conducto de la TI, son ya una realidad.

Sin embargo la decisión de incorporar tecnología en los procesos del negocio, trae consigo la responsabilidad de administrar el riesgo tecnológico correspondiente, se puede decir que dicho riesgo es aquella posibilidad de que ocurra un evento relacionado con la tecnología y que afecte el logro de los objetivos del negocio.

Existen distintos riesgos que se clasifican según el ITGI (Information Technology Governance Institute) de la siguiente manera:

Riesgo de seguridad y acceso.- es aquel en donde la información confidencial o sensitiva quede a disposición de personas que no tiene la autorización apropiada para tenerla, lo que puede llevar como consecuencia la fuga y publicación de información confidencial, como datos sobre el lanzamiento de un nuevo producto o incluso su fórmula.

Riesgo de integridad.- es aquel donde la información no es confiable, ya sea porque no está autorizada, se encuentra incompleta o es inexacta.

Riesgo pertinente.- es el riesgo asociado a no obtener la información correcta hacia los procesos adecuados en el tiempo preciso para la tomar las acciones apropiadas.

Riesgo de Disponibilidad.- es el riesgo de pérdida de servicio.

Riesgo de infraestructura.- se presenta cuando una organización no cuenta con la infraestructura tecnológica que soporte de manera efectiva las necesidades actuales y futuras del negocio.

Estos riesgos pueden presentar eventos que afectan directamente a la compañía, tanto en sus operaciones como en su información contable, en la hoja siguiente se presentan algunos tipos de eventos con los aspectos de tecnología relacionados.

Tipo de evento	Aspecto de TI
Fraude interno	<ul style="list-style-type: none"> - Manipulación deliberada de los programas - Uso no autorizado de funciones para la modificación de programas - Manipulación deliberada de las instrucciones del sistema -Evasión interna de los privilegios de acceso
Fraude externo	<ul style="list-style-type: none"> - Cambios deliberados a los sistemas y aplicación mediante accesos externos no autorizados - Obtención de acceso por parte de intrusos hacia documentos físicos o electrónicos - Evasión externa de los privilegios de acceso - Intercepción de los canales de comunicación - Virus
Contratación y lugar de trabajo	<ul style="list-style-type: none"> - Uso indebido de los recursos de tecnología de información - Carecer de responsabilidad hacia la seguridad informática
Daños a activos físicos	<ul style="list-style-type: none"> - Daños intencionales o accidentales a la infraestructura física de tecnología de información
Clientes, productos y servicios	<ul style="list-style-type: none"> - Divulgación de información sensible a terceros por parte de los empleados - Administración de proveedores
Interrupción del negocio y fallas en los sistemas	<ul style="list-style-type: none"> - Fallas en las comunicaciones - Sabotaje de los empleados - Destrucción de archivos de datos - Ataques para negar el servicio - Errores en la configuración - Robo de software
Administración de procesos, ejecución y entrega	<ul style="list-style-type: none"> - Errores en la manipulación de datos - Estaciones de trabajo sin atención - Errores al canalizar cambios - Entradas de datos incompletos a las transacciones del sistema - Errores de entrada o salida de datos - Errores de operación y procesamiento manual

En un estudio realizado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), acerca del “uso de tecnologías de la información”, se puede advertir una alta utilización de TI.

Emplea equipo de cómputo en procesos administrativos	Emplea Internet en sus relaciones con clientes y proveedores	Emplea equipo de cómputo en procesos técnicos o de diseño	Desarrolla programas o paquetes informáticos para mejorar sus procesos
94%	83%	74%	66%

Empresas del sector privado con más de 100 empleados.

Por esta razón es importante confiar en especialistas calificados en esta área para poder emitir una confiable opinión sobre este trabajo, con el objetivo de cumplir en lo dispuesto del boletín 3140 “Efectos de la Tecnología de Información (TI) en el desarrollo de una auditoría de estados financieros” el cual se presenta a continuación:

“El estudio del control interno incluye el análisis y la comprensión de los métodos que se utilizan para procesar la información financiera, con objeto de determinar si las técnicas establecidas cumplen con los objetivos del control interno; por lo tanto, cuando la TI forma parte del control interno contable (ambiente de TI) y de éste se deriva información sujeta a examen, el auditor debe realizar su estudio y evaluación y como resultado de dicho trabajo, deberá documentar adecuadamente sus conclusiones sobre el efecto de la TI en sus pruebas de auditoría, ya que la utilización del procesamiento de información usando tecnología informática en las aplicaciones contables de importancia, al igual que la complejidad de dicho procesamiento, también puede influir en la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a realizar. Para efectos de este boletín se considera que existe un ambiente de TI en el control interno contable, cuando está involucrada una computadora de cualquier tipo o tamaño en actividades que puedan afectar la confiabilidad de la información financiera de importancia para la auditoría, tales como el inicio, autorización, registro, procesamiento y reporte de transacciones importantes, así como la prevención o detección de fraude, incluyendo la segregación de funciones, ya sea que dicha computadora sea operada por la entidad o por terceros.

El alcance al efectuar el examen del control interno establecido en la TI, dependerá de la importancia de las aplicaciones en el proceso de la información financiera. El objetivo y alcance general de una auditoría no cambia en un ambiente de TI, sin embargo, el uso de una computadora modifica la entrada de datos, el procesamiento, almacenamiento y comunicación de la información financiera y puede afectar los sistemas de contabilidad y de control interno empleados por la entidad. Por lo tanto un ambiente de TI puede afectar:

Los procedimientos seguidos por el auditor para comprender los sistemas de contabilidad y de control interno.

La consideración del riesgo inherente y del riesgo de control a través de la cual el auditor realiza la evaluación del riesgo específico del negocio. También puede tener un efecto en la determinación del riesgo de error o fraude de importancia.

El diseño y desarrollo de pruebas de control y de procedimientos sustantivos adecuados para cumplir con el objetivo de la auditoría y el tipo de evidencia que deberá reunirse para lograr conclusiones.

La decisión de apoyarse en especialistas.

La TI, por su complejidad y su constante evolución, requiere para el estudio y evaluación de su control interno de personal con entrenamiento técnico y capacidad profesional adecuados. El auditor debería considerar si se necesitan habilidades especializadas en TI en una auditoría para obtener una comprensión suficiente de los sistemas de contabilidad y del control interno relacionado, para determinar el efecto del ambiente de TI sobre la evaluación del riesgo general y del riesgo a nivel de cuenta y de clase de transacciones y para diseñar y realizar pruebas de control y procedimientos sustantivos adecuados. El auditor buscará la ayuda de un profesional si requiere de dichas habilidades el cual puede ser interno o externo, tomando en cuenta lo mencionado en el boletín 5050 "Utilización del trabajo de un especialista".

El impacto que eventualmente puede tener una deficiencia o desviación del control interno en el área de TI puede ser menos evidente y, sin embargo, tener mayor repercusión por errores en los estados financieros que pasen inadvertidos. Lo anterior significa que el auditor está obligado a efectuar su revisión utilizando todos los elementos que le permitan asegurarse de que la información financiera a dictaminar se procesa adecuadamente.

El auditor debe considerar el impacto que tiene un ambiente de TI en la auditoría de estados financieros.

Como lo menciona el Boletín 3050 de las Normas y procedimientos de auditoría y Normas para atestiguar "Estudio y evaluación del control interno". El auditor debe conocer, evaluar y, en su caso, probar los sistemas de TI como parte fundamental del estudio y evaluación del control interno y documentar adecuadamente sus conclusiones sobre su efecto en la información financiera y el grado de confianza a depositar en los controles.

El auditor debe realizar la evaluación de los controles generales de TI y efectuar las pruebas correspondientes siempre que decida depositar confianza en los controles de procesamiento de transacciones en las aplicaciones de computadora.

Se debe adquirir suficiente entendimiento de los sistemas de información financiera y de control interno que le permita planear la auditoría y elaborar un enfoque de auditoría eficiente.

Se debe tener suficiente conocimiento de TI para planear, dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado.

El auditor debe considerar si se requieren aptitudes o habilidades especializadas de TI en una auditoría, y en su caso apoyarse de un especialista; considerando para ello, lo mencionado en el Boletín 4080 de las Normas y procedimientos de auditoría y Normas para atestiguar "Efectos del trabajo de un especialista en el dictamen del auditor".

Se debe considerar el ambiente de TI al diseñar los procedimientos de auditoría a fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El auditor debe adquirir suficiente conocimiento del sistema de TI relacionado con los reportes de información financiera.

En entornos de procesamiento complejos, integrados, o con alto volumen de transacciones y con controles generales o específicos evaluados preliminarmente por el auditor como insuficientes para depositar confianza en ellos, el auditor deberá diseñar pruebas de auditoría sustantivas que consideren apropiadamente los riesgos de control identificados, incluyendo el uso de programas de recuperación y análisis de datos.

Los controles generales de TI pueden tener un efecto importante en el procesamiento de transacciones en los sistemas de aplicación. Si estos controles no son efectivos, puede haber un riesgo de que pudieran ocurrir aseveraciones erróneas y no ser detectadas en los sistemas de aplicación. Así, las debilidades en los controles generales de TI pueden imposibilitar la prueba de ciertos controles de aplicación de TI; sin embargo, los procedimientos manuales ejercidos por los usuarios pueden proporcionar control efectivo al nivel de aplicación.

Para que el auditor pueda asegurarse de la confiabilidad de todos estos procedimientos debe apoyarse con informáticos, quienes deben tener el conocimiento suficiente y confiable que permita asegurar la calidad de sus trabajos, para que con base a su revisión el auditor pueda emitir su opinión sobre la confiabilidad de los controles automatizados".

Esta parte es muy importante ya que al auditor le permite validar la eficacia del control interno de todas las áreas de la entidad, lo que le brindará una mayor confianza del mismo y permitirá realizar una auditoría con un nivel bajo de riesgo, lo que beneficiará en la realización de menos pruebas para la obtención de evidencia, tomando en consideración que entre mejor sea el control menor serán las pruebas.

A continuación se presenta un memorándum sobre los resultados del trabajo del especialista en (TI) sobre la revisión de algunos controles identificados de la Compañía:

**Documento de Pruebas
de Controles Generales
(TOD/TOE)**

Cliente:		Período Terminado:
Compañía Ejemplo, S.A. de C.V.		Diciembre 31, 2010
Preparado por ITA:	Fecha:	Referencia PT:
David Hernández	Diciembre 13, 2010	AG.D2

Sistemas dentro del alcance: Advanta

I. ACCESS TO PROGRAM AND DATA

I.1. Information Security Policy / User Awareness

Control 1

La Compañía cuenta con un conjunto de políticas y/o procedimientos de seguridad de la información, los cuales fueron aprobados por el negocio; éstos deberán ser revisados, actualizados y divulgados periódicamente.

Prueba de Diseño (TOD)

Prueba de Diseño que se va a efectuar

A través de una entrevista, indagar si la Compañía cuenta con políticas y/o procedimientos formalmente documentados, en los cuales se indiquen los lineamientos de seguridad informática, así como su medio de divulgación.

Desarrollo de la Prueba de Diseño

A través de una entrevista se verificó la existencia de:

- Política de Uso del Equipo de Cómputo, Internet y Mensajería Instantánea
- Política de Uso del Correo Electrónico Corporativo

Entenderemos por equipo de cómputo todo aquel dispositivo que, mediante la transmisión y proceso de información permita la ejecución de distintos sistemas en beneficio de la operación administrativa de la compañía. Dentro de estos dispositivos encontramos las siguientes categorías:

- Computadoras personales
- Laptops
- Equipos servidores
- Periféricos (Impresoras, Plotters y cualquier otro aditamento que pueda conectarse)

La compañía provee el uso del equipo de cómputo como medio para incrementar la productividad.

- Dicho equipo se suministra y soporta exclusivamente para los propósitos anteriores. No se dará soporte a actividades no relacionadas con las operaciones de la empresa.
- El usuario que tenga asignado cualquier equipo de cómputo será responsable del uso que se dé al mismo. Esto incluye su utilización por terceros.
- El uso deberá ser acorde con las actividades profesionales.
- Queda prohibido intercambiar, remover y/o anexar cualquier aditamento, sin la autorización del área de sistemas.
- Ningún equipo de cómputo podrá utilizarse para negocios personales.
- No deberá ser cambiado de ubicación sin previo aviso al área de sistemas.
- En el caso de computadoras personales y laptop, queda prohibido acceder al menú de configuración de las mismas, para establecer contraseñas de arranque. Si esto es necesario, debe avisarse al área de sistemas para que lo evalúe y ejecute.

Resultados de la Prueba de Diseño

Con base en los resultados de esta prueba, se considera que los controles descritos son **efectivos**.

Prueba de Eficacia Operativa (TOE)

Prueba de Eficacia que se va a efectuar

Verificar que las políticas y/o procedimientos se encuentren autorizados, revisados y actualizados periódicamente, así como su publicación en los medios electrónicos.

Muestra:

Debido a que el control es anual, se seleccionó la siguiente muestra:

- Política de Uso del Equipo de Cómputo, Internet y Mensajería Instantánea
- Política de Uso del Correo Electrónico Corporativo
- Política de Uso del Contraseñas en los Sistemas de Cómputo y Telefonía

Debido a que el control es de IT, se seleccionó la siguiente muestra:

- Impresión en Pantalla de la Intranet de la organización

Desarrollo de la Prueba de Eficacia Operativa

Se verificó que las políticas y/o procedimientos con los que cuenta la Compañía, se encuentran debidamente formalizadas y aprobadas por la Dirección General y Finanzas. Así mismo se identificó que dichos documentos no se encuentran debidamente actualizados.

Por último se comprobó que dicha política están disponibles para su consulta en la intranet de la organización, a través de la siguiente dirección: <http://contmexsrv03/intranet/>

Resultados de la Prueba de Eficacia Operativa

Con base en los resultados de esta prueba, se considera que los controles descritos son **no efectivos**.

5.2.4 Especialistas en precios de transferencia.

Para Comprender en qué consiste el estudio de Precios de Transferencia es necesario conocer que son las partes relacionadas, para esto se mencionan algunas ideas principales sobre la Norma de Información Financiera C-13 "Partes Relacionadas".

Parte relacionada. Es toda persona física o entidad, distinta a la entidad informante, que:

- Directa o indirectamente a través de uno o más intermediarios:
 - Controla a, es controlada por, o está bajo control común de, la entidad informante, tales como: entidades controladoras, subsidiarias y afiliadas, así como, personas físicas socios o accionistas, miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante.
 - Ejerce influencia significativa sobre, es influida significativamente por, o está bajo influencia significativa común de la entidad informante, tales como: entidades tenedoras de asociadas, asociadas y afiliadas, así como, personas físicas socios o accionistas, miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante.
- Es un negocio conjunto en el que participa la entidad informante.

Las operaciones entre partes relacionadas son toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones realizadas entre la entidad informante y una parte relacionada con independencia de que exista o no un precio o contraprestación.

Con el ingreso de México a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en 1994, fue invitado a regular los precios de transferencia en su legislación local. El primer sector que se reguló fue el sector maquilador. Una vez que nuestro país observó el incremento en su recaudación, derivado de la regulación de precios de transferencia para la industria maquiladora, decidió incorporar en su legislación, a partir del ejercicio de 1997, reglas de precios de transferencia, que son de aplicación a todos los contribuyentes, de manera general. Dichas reglas se han basado en las *Guías de Precios de Transferencia*, emitidas por la OCDE, y han sufrido diversos cambios desde el año en que se incorporaron hasta hoy, aunque en esencia siguen siendo las mismas.

Pese a que la regulación sobre precios de transferencia en México data del año 1997, con importantes reformas en los últimos años, 2008 fue un año en el cual las autoridades fiscales mexicanas han implementado los requerimientos de información más significativos en la materia.

El artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) obliga a:

“los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables”. En caso contrario las autoridades fiscales podrán ajustar las operaciones relacionadas.

En vista de la obligación anterior, y de la facultad expresa de las autoridades de ajustar las transacciones llevadas a cabo con partes relacionadas, se vuelve fundamental para las empresas asegurarse de que sus operaciones relacionadas estén pactadas a valor de mercado.

Mediante la publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF), de 20 de febrero de 2009, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) estableció una serie de nuevos anexos y cuestionarios en el dictamen fiscal, los cuales tenían como propósito principal proporcionar a las autoridades fiscales la información necesaria para definir un perfil de riesgo de los contribuyentes, mediante una serie de preguntas orientadas a confirmar el cumplimiento de cada una de las obligaciones fiscales en materia de precios de transferencia.

Por medio de anexos y cuestionarios, la autoridad no solo estableció cargas y responsabilidades adicionales a los contribuyentes, sino también a los Contadores Públicos Registrados (C.P.R.), encargados de la emisión de dictámenes fiscales, requiriéndoles la confirmación de que las operaciones llevadas a cabo por los contribuyentes cumplieron con el principio de valor mercado, y que se cumplieron además con las obligaciones en materia de documentación.

Tomando en cuenta lo anterior para el ejercicio fiscal 2009, los contribuyentes como los auditores externos y asesores fiscales, tuvieron grandes retos importantes, no solo en la emisión del dictamen fiscal, sino también con otros factores adicionales como:

- Temas de comparabilidad, al estarse documentando transacciones y márgenes de utilidad en medio de una crisis económica global;
- Mayor énfasis de las autoridades en análisis económicos transaccionales, con la necesidad de segmentar la información financiera;
- Programas de auditoría por parte del SAT más agresivos y mejor dirigidos, basados en el perfil de riesgo de cada contribuyente.

Actualmente las estructuras corporativas y fiscales son más eficientes, por esto la materia de precios de transferencia se ha vuelto cada vez más importante.

Uno de los principales retos que enfrente el Contador Público como auditor será el concepto de materialidad, que si bien es cierto que para efectos fiscales no existe, ¿cómo se realizaría la revisión en esta materia?

De conformidad con el artículo 54 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los auditores externos llevarán a cabo la revisión de la situación fiscal del contribuyente con base en normas de auditoría, lo cual implica que dichas pruebas se llevarán a cabo con base a muestras representativas y no, forzosamente, abarcando 100% de las transacciones relacionadas. Con base a lo anterior, podría ser una práctica recomendable previa a la elaboración de los estudios de precios de transferencia, el establecimiento de un plan de trabajo con alcances específicos con los auditores externos, lo cual facilitaría el proceso de la auditoría y le dará mayor certidumbre, tanto al contribuyente como al C.P.R.

Ante los retos antes citados es importante realizar algunas prácticas que pueden ayudar al Contador Público en su revisión a este tema:

- Elaborar una matriz de transacciones que incluya el 100% de las transacciones relacionadas celebradas por el contribuyente, incluyendo operaciones locales e internacionales. Las compañías podrán confirmar que todas sus operaciones están documentadas y que la información es congruente para dar cumplimiento al artículo 86 en sus fracciones XII y XIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).
 - Artículo 86 fracción XII requiere que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, preparen y mantengan documentación que soporte que dichas transacciones se celebraron de manera similar a como lo hubieran hecho partes independientes en operaciones comparables. Dicha documentación debe contener lo siguiente:
 - Información relativa a las partes relacionadas, incluyendo su nombre, domicilio para efectos fiscales y la relación entre el contribuyente mexicano y dichas partes relacionadas, de acuerdo con la definición del artículo 215 de la LISR.

- Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas, incluyendo su monto.
 - Un análisis de las funciones, los activos y los riesgos por cada tipo de operación celebrada con partes relacionadas, tomando en cuenta lo dispuesto en el artículo 215 de la LISR.
 - La aplicación de uno de los métodos de precios de transferencia contenidos en el artículo 216 de la LISR, incluyendo los comparables utilizados por cada tipo de transacción celebrada con partes relacionadas.
 - El artículo 86 en su fracción XIII requiere que todos los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, presenten una declaración informativa sobre dichas operaciones.
- Cerciorarse en todas las transacciones relacionadas de la existencia o no, de comprobables internos, se debe dejar evidenciado en el estudio de precios de transferencia la inexistencia de los mismos o las razones de rechazo.
 - Llevar a cabo análisis funcionales adecuados que permitan seleccionar el método de precios de transferencia idóneo para cada transacción.
 - Se recomienda la elaboración de análisis económicos prospectivos que permitan identificar la necesidad de llevar a cabo ajustes de precios, previos a la emisión de estados financieros.

El Contador Público no debe perder la atención en la revisión sobre este tema, ya que aunque no existe una multa específica por no contar con la documentación comprobatoria de precios de transferencia. Sin embargo, en caso de no presentar la declaración informativa de operaciones con partes relacionadas, presentarla incompleta o hacerlo con errores, puede resultar en una multa que, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, puede ir de \$47,640 hasta \$95,280.

Es importante mencionar que, de acuerdo con una tesis del Tribunal Fiscal resuelta a principios de 2006, el no contar con la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia por operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero, a más tardar en la fecha de presentación de la declaración anual, no da derecho a deducir para efectos del impuesto sobre la renta, los costos o gastos derivados de dichas operaciones, ya que no se cumple con el requisito de contar con la documentación que soporte dichas deducciones.

Aunque el auditor debe conocer los métodos permitidos y sus reglas para la valuación de los precios de transferencia, es el especialista en esta materia quien debe tener los conocimientos para llevarlos a cabo.

El artículo 216 de la LISR establece cuáles son los métodos que se pueden aplicar para evaluar los precios de transferencia. Estos métodos son:

Precio comparable no controlado

Precio de reventa

Costo adicionado

Partición de utilidades

Residual de partición de utilidades

Márgenes transaccionales de utilidad de operación

La autoridad fiscal ha llevado a cabo auditorías en materia de precios de transferencia desde hace varios ejercicios. Sin embargo, en los últimos años ha incrementado esta actividad. Al momento de la elaboración de este artículo, se estima que haya alrededor de 50 auditorías en proceso.

Derivado de que una auditoría de precios de transferencia debe ser secuencial, ésta inicia con un citatorio al Contador Público que dictaminó para efectos fiscales al contribuyente que será auditado, con el fin de revisar sus papeles de trabajo. Un punto importante de esta revisión es verificar si el Contador Público mencionó en su informe si el contribuyente auditado no cumplió con su obligación de preparar documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia. En caso de que el contribuyente no cuente con dicha documentación, y el Contador Público no lo haya mencionado en su informe, este último se puede hacer acreedor a una sanción.

Algunas de las operaciones que más se están fiscalizando, en materia de precios de transferencia, son:

Servicios

Asistencia técnica

Préstamos

Reestructuras

Como se puede observar, es importante contar con la documentación que soporte los precios de transferencia, a efecto de evitar contingencias en materia fiscal.

México es uno de los países más activos en la materia: fue el primer país de América Latina en regular y fiscalizar los precios de transferencia. A lo largo de los diez años que lleva en vigor la legislación de precios de transferencia, nuestro país ha obtenido mucha experiencia en el tema, como puede verse en el hecho de que cada año está modificando su legislación para cubrir situaciones que va detectando durante la fiscalización. Asimismo, la autoridad fiscal ha demostrado su interés en el tema, llevando a cabo una fiscalización a detalle, que ha resultado en ajustes considerables para las empresas auditadas. Por otro lado, muchos países de América Latina han seguido el modelo de México en cuanto a la regulación y fiscalización de los precios de transferencia.

Se calcula que aún existe un número considerable de contribuyentes que tienen la impresión de que la autoridad fiscal todavía no está preparada para llevar a cabo la fiscalización de los precios de transferencia. Sin embargo, hechos recientes han demostrado que éste no es el caso, pues cada día se sabe de más auditorías en materia de precios de transferencia, que han resultado en ajustes considerables al resultado fiscal de los contribuyentes auditados.

No obstante que México ha estado muy activo al respecto, todavía le falta camino para recorrer para consolidarse. Sin embargo, esto puede estar muy cerca, ya que derivado de los resultados recientes de las auditorías que se están llevando a cabo, es probable que se destinen más recursos para continuar con la fiscalización de precios de transferencia.

El control fiscal por parte de las autoridades ha ocasionado un enorme nivel de controversias; incluso existen casos que han afectado directamente a la industria farmacéutica extranjera, por ejemplo, el caso Glaxo-SmithKline (Caso Glaxo), donde en septiembre de 2007, la empresa, llegó a un acuerdo después de una disputa que duró 17 años con el Servicio de Recaudación Interna de los Estados Unidos (IRS, por sus siglas en inglés), sobre precios de transferencia. El gigante farmacéutico aceptó pagar un ajuste de \$3.4 miles de millones de dólares, el importe más grande pagado a un gobierno en una controversia fiscal. Dicho pago es casi equivalente a 40% del flujo de caja operativo de la compañía. Cuatro meses después, en otro caso, Merck & Co., llegó a un acuerdo de \$2.3 miles de millones de dólares. Asimismo, el número de controversias que supera los \$100 millones de dólares ha aumentado rápidamente en los últimos meses.

Las auditorías de precios de transferencia han ido aumentando en muchos países como México y América Latina, Australia, Canadá, Estados Unidos, Europa, India, Japón, entre muchos otros. Al mismo tiempo, las autoridades fiscales en más de 50 países han expandido el número de economistas y abogados especializados en precios de transferencia.

En el Anexo "A-2" se presenta el cuestionario emitido por el SAT para la presentación de partes relacionadas en el dictamen fiscal 2010.

El boletín 5060 "Partes Relacionadas" de las Normas de auditoría y Normas para atestiguar menciona los siguientes riesgos importantes de error material relativo a una aseveración de operación a valor razonable, como lo pueden ser los que se enuncian en la hoja siguiente.

Las revelaciones de la entidad pueden afirmar que una operación con una parte relacionada ha sido realizada a valor razonable. La administración puede encontrar difícil probar tal aseveración. Cuando sea éste el caso, existe un riesgo importante de que la aseveración puede ser errónea.

Cuando la revelación de una operación con una parte relacionada indique o implique que la transacción fue realizada a valor razonable, el auditor obtendrá suficiente evidencia de auditoría acerca de la aseveración.

Si no le es posible al auditor obtener suficiente evidencia de auditoría acerca de la aseveración de una operación a valor razonable, el auditor solicitará a la administración que retire la aseveración. Si la administración no está de acuerdo, el auditor considerará las implicaciones para el dictamen.

El auditor evaluará:

Si las operaciones con partes relacionadas de la entidad han sido, apropiadamente, contabilizadas y reveladas de acuerdo con el marco aplicable de información financiera.

En este caso en particular el auditor debe evaluar que las operaciones entre partes relacionadas se celebren a precios que se encuentren dentro del valor de mercado como si se tratase de una entidad independiente, por lo que requiere el apoyo de un tercero especialista en la materia, quien determinará si los precios entre dichas operaciones cumplen con los requisitos de ley.

Algunas de las acciones que se pueden tomar por parte de la administración de la Compañía para minimizar los riesgos sobre precios de transferencia, mismas que pueden ser evaluadas por el Contador Público especialista en esta materia para fines de la auditoría financiera, incluyen:

- Identificar los riesgos y trabajar para mitigarlos o eliminarlos lo más rápido posible.
- Reconocer los riesgos que existen dentro de la empresa sobre precios de transferencia.
- Asignar los recursos y el nivel de atención necesaria, para la gestión de precios de transferencia.
- Asignar a una persona la responsabilidad de precios de transferencia dentro de la organización, dándole los recursos necesarios.
- Revisar y reevaluar de manera continua la política de precios de transferencia y sus controles como:
 - Adquirir un conocimiento profundo de las principales operaciones intercompañía.
 - Tener conocimiento de las regulaciones locales.
 - Asignar recursos a las áreas de mayor riesgo.
 - Anticipar fechas límites y situaciones controversiales.
 - Mantener contratos intercompañía que estén actualizados y sean consistentes con la realidad económica de las operaciones.
 - Coordinar con todas las áreas de la organización, tanto con recursos internos como consultores externos.

Todas estas acciones involucran un mejor conocimiento de la empresa, del marco regulatorio que la rodea e implica que la gestión fiscal sea reconocida como una función muy importante, de alto valor agregado tanto para la gerencia como para los accionistas en general.

5.2.5 Especialistas en auditoría forense

Al realizar una auditoría de estados financieros, se deberá obtener la certeza razonable de que los estados financieros tomados en su conjunto, estén libres de errores importantes. Estos errores podrían surgir como resultado de un fraude o error. Por ello es relevante precisar la diferencia y evaluar tales errores, así como el fraude cuando es intencional y los errores no intencionales.

Un error se refiere a los errores importantes no intencionales en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o una revelación por medio de notas que podrían incluir:

- Un error en la aplicación de las políticas contables en relación con la medición, reconocimiento, clasificación, presentación o revelación.
- Una estimación contable derivada de la omisión, descuido o mala interpretación de los hechos.

El fraude se refiere a un acto intencional de una o más personas, dentro de la administración, dirección o con los empleados o incluso terceros, que involucra el uso del engaño para obtener ventaja.

El término de auditoría forense, se considera como: el uso de técnicas de investigación criminalística, integradas con la contabilidad, conocimientos jurídicos-procesales, y con habilidades en finanzas y de negocio, para manifestar información y/o opiniones, como pruebas en los tribunales. El análisis resultante además de poder usarse en los tribunales, puede servir para resolver las disputas de diversas índoles, sin llegar a sede jurisdiccional.

La Quinta Encuesta Global sobre Delitos Económicos llevada a cabo de julio a septiembre de 2009, se publicó por PricewaterhouseCoopers junto con la Escuela de Negocios INSEAD, en noviembre de 2009. Esta encuesta contó con la participación de 3,037 organizaciones en 54 países, siendo nuestro país uno de los más activos participantes. En ésta participó todo tipo de organizaciones, sin distinguir el tamaño, la industria en la que se desenvuelven o la estructura accionaria de las mismas.

Las organizaciones mexicanas, al igual que las de otros países, reportaron este fenómeno como algo constante que no descansa o se detiene, porque la empresa esté en medio de una crisis económica o en una época de prosperidad. Es decir, el delito económico es un fenómeno dañino para las organizaciones, ya que las ataca por igual sin importar que sean grandes, medianas o pequeñas, con independencia del ciclo económico particular al que se enfrenten.

Otro aspecto a destacar es que tanto las organizaciones participantes que cuentan con un esquema de compensación fijo para la alta gerencia como aquéllas con un esquema de compensación variable sufrieron fraudes.

De las organizaciones mexicanas con una porción variable del esquema de compensación de la alta gerencia, 50% reportó haber sufrido fraude, mientras que 54% para el caso de las que tienen un esquema de compensación fijo para la alta gerencia. Lo anterior sugiere que el delito económico es inmune a la estructura de la compensación de la alta gerencia; otra posible explicación es que se necesitan mejorar los procedimientos y el compromiso de las organizaciones para detectar la participación de miembros de la alta gerencia en los delitos económicos, mediante el uso de herramientas de investigación más sofisticadas.

La amplia presencia del fraude en las organizaciones mexicanas se manifiesta en todas las industrias, pero algunas de ellas reportaron un mayor número de incidentes que otras. Por ejemplo, el sector de los servicios financieros y la industria manufacturera fueron los casos más relevantes con 17 y 15% de los casos de fraude reportados, respectivamente.

También es sobresaliente que todas las empresas de la industria química tratada en esta tesis fueron encuestadas reportaron incidencias de fraude.

En cuanto a las consecuencias de los delitos económicos, fundamentalmente las hemos dividido en dos:

- Las financieras, que se refieren a los costos directos asociados a los delitos económicos.
- Las no financieras, que se refieren a los daños colaterales cuyo cómputo es muy complicado, pero no por ello menos significativo.

En cuanto a las consecuencias financieras de los delitos económicos, 29% de las organizaciones participantes que los reportaron estimaron que tuvieron un impacto superior a US\$500,000 y un tercio de los que reportaron fraude contable ubicaron dicha cifra en más de US\$1,000,000. En relación con las consecuencias no financieras las principales fueron las relativas a la moral de los empleados, la reputación de las organizaciones, afectaciones de las relaciones de negocios, con agencias reguladoras, el precio de la acción, etc.

Cerca de 60% de las organizaciones participantes reportaron un declive en su desempeño financiero en los pasados doce meses, y poco más de la mitad también declaró percibir un incremento en el riesgo de delitos económicos. En cuanto a la frecuencia en el número de incidencias de fraude comparado con los doce meses anteriores: 54% reportó un mayor número de casos de fraude, 25% no experimentó ningún cambio, 19% indicó que hubo una disminución en el número de incidencias y 2% no tuvo respuesta. La combinación de una mayor percepción del riesgo de fraude y un mayor número de casos de fraude resulta letal para algunas organizaciones que carecen de los recursos necesarios para disminuir el riesgo de fraude e incrementar las labores de vigilancia para el combate del fraude.

Por otro lado, 52% de las organizaciones atribuyó la existencia de un mayor riesgo de fraude a los incentivos/presiones que reciban los potenciales defraudadores, mientras que 31% opinó que las reducciones de costos causan debilidades en los sistemas de control que provocan el mismo fenómeno, el 17% restante reportó que el proceso de racionalización para cometer un delito económico fue la causa que contribuye a incrementar el riesgo de fraude.

Los tres principales tipos de fraude reportados son:

- Malversación de activos (71%).
- Corrupción y mordida (27%).
- Fraude contable (23%).

Si bien el fraude contable es el menor de los tres aquí mencionados, por otra parte, ha sido el de mayor crecimiento, ya que de 2007 a 2009 ese crecimiento fue de 187%. Debido a su naturaleza, el fraude contable requiere un mayor tiempo promedio para su descubrimiento y tiende a ser el de mayor impacto financiero para las organizaciones, porque genera desconfianza en inversionistas potenciales y actuales, clientes, proveedores y la comunidad financiera en general.

Debido a los grandes escándalos financieros, así como a la actual crisis económica mundial, los auditores forenses han cobrado una gran importancia, ya que la auditoría forense es una disciplina que, principalmente, se apoya en técnicas de investigación, auditoría y contabilidad.

En México, la importancia de esta figura en los últimos años, ha permitido tener a un experto en técnicas de investigación; sin embargo contar con la experiencia de contabilidad no es suficiente, sino que es necesario tener técnicas de investigación que permitan prevenir, detectar y determinar complejos esquemas de fraude establecidos en las organizaciones

La diferencia principal entre la auditoría forense y la financiera es que esta última se basa en la revisión a los estados financieros bajo las normas de información financiera, mismas que su naturaleza y limitación, no está dentro de su alcance el descubrimiento de algún fraude, adicionalmente las pruebas de un auditor financiero son con base a pruebas aleatorias; sin embargo el auditor forense basa su revisión en un cien por ciento de las cuentas o partidas a revisar, apoyándose en su intuición de investigador y enfocado al fraude.

El auditor financiero durante el desarrollo de su trabajo debe realizar un programa integral de administración de riesgos de fraude, debe comenzar con evaluar cuáles son estos riesgos en la organización y calificarlos por la probabilidad de ocurrencia y la magnitud de impacto. El proceso tiene que ser adecuado y pensado para cada organización, ya que no hay un inventario común o menú de riesgos de fraude, del cual se pueda escoger lo que le aplique.

Por lo tanto, debe considerar, tanto los factores externos que crean riesgos de fraude: sustitutos de productos, cambios en la industria y en la economía, cambio en legislaciones, necesidades y expectativas de los clientes, etc.; como los factores internos: incentivos y presiones sobre los empleados, baja moral, nuevos sistemas, nuevos productos, rotación de personal, etcétera.

Además se deben evaluar los sistemas que van a permitir procesar las transacciones y que producen datos que pueden analizarse para detectar irregularidades de forma temprana, algunos ejemplos comunes son:

- Monitorear empleados “fantasma”, mediante la comparación de log-ins al sistema de la organización, reloj checador, etc., contra la lista de nómina.
- Comparar la lista de proveedores con la lista de empleados, incluyendo familiares directos de los empleados y otros datos particulares, como: direcciones, teléfonos, entre otros.
- Monitorear saldos antiguos de cuentas por pagar y partidas en conciliación antiguas en las conciliaciones bancarias y otras conciliaciones.
- Monitorear ajustes manuales al sistema de contabilidad.
- Monitorear consecutivos de facturas pagadas por proveedor.

Por otra parte, está la forma de comunicar las políticas y procedimientos, así como los valores éticos de la organización.

La comunicación de valores no debe ser letra muerta, sino documentos dinámicos que permitan a los empleados enterarse de la percepción de la administración de los valores, los cuales se quieren aplicar en el trabajo y en las actividades diarias dentro de la organización.

En adición, deben considerarse los controles sobre los sistemas de información, como resguardos, respaldos, controles de acceso (passwords), etc. Cuando un empleado incurre en conductas impropias, tendrá la intención de destruir la evidencia, y si el sistema no funciona correctamente o no hay políticas adecuadas de resguardo, la destrucción de dicha evidencia es inminente.

Si el examen practicado por el auditor financiero revela que existen errores e irregularidades de importancia, se requiere de la ampliación de los procedimientos de auditoría y entonces si, el involucramiento de especialistas de fraude.

La auditoría forense tiene dos tipos de enfoques que coadyuvan a determinar cuál será el plan de acción en una organización para el tratamiento del problema de fraude, y podemos definirlos como:

Auditoría forense preventiva. Orientada a proporcionar aseguramiento (evaluación) o asesoría a las organizaciones respecto a su capacidad para disuadir, prevenir (evitar), detectar y reaccionar ante fraudes financieros, puede incluir trabajos de consultoría para implementar: programas y controles antifraude, esquemas de alerta temprana de irregularidades y sistemas de administración de denuncias. Este enfoque es proactivo por cuanto implica tomar decisiones y acciones en el presente, para evitar fraudes en el futuro.

Auditoría forense detectiva. Orientada a identificar la existencia de fraudes financieros mediante la investigación profunda de los mismos, establece, entre otros aspectos, los siguientes: cuantía del fraude; efectos directos e indirectos; posible tipificación (según normativa penal); presuntos autores, cómplices y encubridores; en muchas ocasiones los resultados de un trabajo de auditoría forense detectiva son puestos a consideración de la justicia que se encargará de analizar, juzgar y dictar la sentencia respectiva. Este enfoque es reactivo por cuanto implica tomar acciones y decisiones en el presente respecto a fraudes sucedidos en el pasado.

Este tipo de auditorías debería ser de carácter obligatorio, esto permitiría al auditor financiero tener un grado más de confianza, un valor agregado en emitir su opinión sobre la información financiera.

El concepto de auditoría forense ha permitido la detección oportuna, seguimiento y respuesta de hallazgos encontrados de un indicio o un acto delictivo, por parte de funcionarios y empleados; y por último, acciones correctivas que han ayudado a la compañía resarcir el daño ocasionado por un fraude parcial o totalmente consumado.

Auditor forense

El auditor forense debe ser un profesionalista con cualidades específicas y contar con experiencia y conocimientos básicos en las materias de contabilidad, auditoría, control interno, fiscal, finanzas, técnicas de investigación, leyes y otras materias a fines a la parte económica-administrativa.

El perfil de un auditor forense es una mezcla de contador público, abogado e investigador, que se requiere para el análisis y la investigación de un fraude. El trabajo de un auditor forense comienza con el resguardo de la documentación soporte de las pruebas que ayuden en su investigación, la cual puede ser física o electrónica, con la intención de que no se destruya y, posteriormente, no se pueda tener un expediente o caso sólido en contra de las personas que defraudaron a la empresa.

Una vez que el auditor ha resguardado la información, iniciará con la etapa de investigación que consiste en determinar el modus operandi o esquemas establecidos para cuantificar el daño ocasionado a la compañía, así como el personal involucrado, los instrumentos utilizados, etcétera.

El auditor forense pone en práctica todos sus conocimientos contables, de auditoría y de investigación, y siempre está un paso delante de los hechos descritos inicialmente; es decir, el auditor forense tiene en mente determinar: cómo, quién, cuándo, dónde y por qué de los hechos, para preparar un dictamen pericial contable de apoyo a procesos jurisdiccionales ante juzgados o tribunales, el cual pueda ser lo suficientemente sólido para soportar cuestionamientos e intentos de la defensa por desecharlo o ponerlo en duda ante el juzgado.

Las principales herramientas que utiliza un auditor forense son:

- Entendimiento del control interno y políticas y procedimientos en el área afectada.
- Entendimiento del ambiente de control y el entorno de la compañía que influye para cometer fraudes.
- Revisión de la documentación soporte que sirva como evidencia para la detección del fraude.
- Entrevistas con el personal clave.

Con la experiencia se ha demostrado que elaborar entrevistas al personal clave de la organización, aporta información relevante y, en muchas ocasiones, otorga información útil que puede ser utilizada para iniciar diversas líneas de investigación que permitan detectar la conducta irregular.

Otra herramienta importante es la indagación apoyada en la revisión documental, la cual es altamente efectiva en las investigaciones de fraude, así como que las personas que son reacias a dar información voluntariamente sobre un fraude conocido o sospecha de fraude, lo harán cuando se les pregunte de manera directa, proporcionando información necesaria para detectar prácticas de corrupción.

El auditor forense es algo parecido a un denominado detective privado o un Crime Scene Investigator (CSI, por sus siglas en inglés), sólo que, además de las técnicas de investigación, aplica sus conocimientos técnicos en el área contable, que le permitan determinar dónde y cómo se está cometiendo un probable ilícito en la organización.

Para concluir con el trabajo del auditor forense, se prepara el reporte de hallazgos o dictamen pericial donde se describan los procedimientos utilizados, pruebas encontradas, testimonios, peritajes, inspecciones, informes de investigación de antecedentes, investigación de informática forense y las conclusiones de las áreas afectadas, así como el detrimento en el importe ocasionado por el fraude.

Las principales líneas de trabajo que desarrolla un auditor forense son:

- Auditoría forense.
- Investigación de fraude.
- Foreign Corrupt Practices Act (FCPA)-MAP.
- Lavado de dinero.
- Investigación de antecedentes a personas físicas o personas morales, que se ven involucrados en el esquema del fraude.
- Informática forense.
- Servicios de apoyo a litigios.

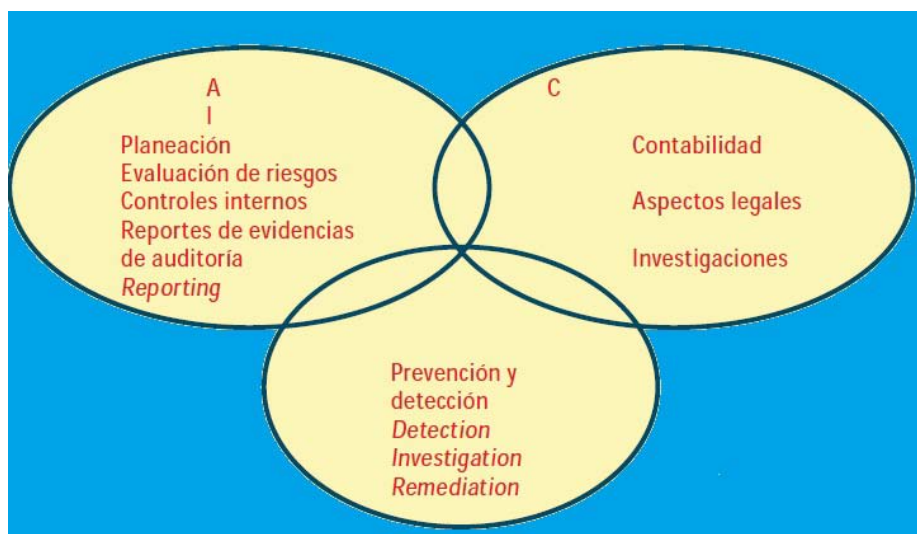
Las principales áreas de la organización que representan un alto riesgo y donde se considera que es más probable que se establezcan esquemas de fraude son:

- Bancos.
- Inventarios.
- Ingresos.
- Gastos.

Para finalizar, es importante mencionar que el perfil del auditor financiero se basa en conocimientos, experiencia y sentido de investigación, que se obtiene con el estudio y aplicación de nuevas técnicas de auditoría forense, leyes que aplica, sistemas de información actualizadas, etc., y el reconocimiento de instituciones públicas y privadas, tanto nacionales como internacionales, que avalen sus conocimientos, como la Asociación de Examinadores Certificados de Fraude (ACFE, por sus siglas en inglés); el Instituto de Auditores Internos (IIA, por sus siglas en inglés); la Escuela Americana de Examinadores Forenses (American College of Forensic Examiners) ofrecen su propia credencial certificada de contador forense, así como instituciones públicas en México como el Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal y el Consejo de la Judicatura Federal, entre otros.

El auditor forense ha tenido mayor auge, debido al entorno económico mundial que se vive, donde los actos de corrupción salen a la luz dentro de una organización que se ha visto afectada por la crisis, y en donde todas las áreas están en la mira de los socios, dueños y comités de vigilancia.

A continuación se presenta a manera de imagen la interrelación entre auditoría, fraude y contabilidad forense.



5.3 Conclusión del trabajo llevado a cabo por el especialista.

Si el auditor concluye que los resultados del trabajo de un especialista respaldan la información relativa contenida en los estados financieros, habrá obtenido evidencia suficiente y competente para basar su opinión. Por el contrario, de existir diferencias importantes entre los resultados del trabajo de un especialista y la información reflejada en los estados financieros, o el auditor concluye que dichos resultados no son razonables, deberá aplicar procedimientos adicionales de auditoría, incluyendo la posible intervención de otro especialista.

Una vez concluido los procedimientos adicionales de auditoría aplicables en las circunstancias, el auditor concluye que:

- La información contenida en los estados financieros no está de acuerdo con las Normas de Información Financiera, emitirá su dictamen con la salvedad u opinión adversa que corresponda.
- Continúan sus objeciones sobre los resultados del trabajo del especialista y éstas no serán resueltas satisfactoriamente, deberá emitir su dictamen con la salvedad o abstención de opinión que corresponda.

Cuando el auditor expresa una opinión limpia no deberá hacer referencia alguna en su dictamen al trabajo de un especialista, ya que esto podría mal interpretarse y considerarse como una salvedad o declaración de división de responsabilidades.

Si el auditor expresa una salvedad, abstención o negación en su dictamen, y la causa de ello proviene de aspectos relacionados con el trabajo de un especialista, podría hacerse referencia al resultado de dicho trabajo en el dictamen, pero sólo si se considera que al hacerlo haría más clara su comprensión a cualquier lector.

El auditor debe asegurarse de que los estados financieros o sus notas revelen adecuadamente las situaciones, eventos o transacciones en cuya cuantificación o determinación de efectos participó un especialista.

6 Ejemplo de la Planeación de Auditoría y Presentación de los Estados Financieros Auditados de una Industria Farmacéutica Extranjera en México

- Planeación
- Presentación de estados financieros

6.1 Planeación.

A continuación se presenta un ejemplo del documento de planeación realizado para la auditoría de la industria farmacéutica, con la intención de demostrar con datos reales la forma de cómo se pueden ir presentando las relaciones del Auditor Externo con otros profesionistas comentadas en el capítulo cinco de esta tesis. Además de la información que contiene cada una de las secciones correspondientes a la planeación.

Cliente:	Farmacéutica Extranjera en México, S.A. de C.V.
Periodo concluido:	14/12/2009

Objetivo.

El objetivo de este papel de trabajo es documentar:

La comprensión del negocio de la entidad y su industria y el medio ambiente, sus políticas contables y prácticas y su desempeño financiero.

La evaluación de los riesgos de errores significativos relacionados con la auditoría, incluidos los riesgos de error y el fraude.

La estrategia de auditoría en respuesta a estos riesgos, y el enfoque de auditoría previsto para las cuentas importantes y revelaciones.

Contenido del documento:

- I. Compromiso alcance
- II. Auditoría de las decisiones estratégicas
 - A. Materialidad
 - B. Calendario de las actividades de auditoría
 - C. Equipo de tareas, incluyendo especialistas
 - D. La comunicación con el revisor de control de calidad y otros socios de la revisión
 - E. Participación de otros especialistas durante la auditoría

- III. Procedimientos de Evaluación de Riesgos
 - A. Procedimientos generales de evaluación de riesgos
 - B. Consultas de temas específicos

- IV. Entendimiento de la entidad
 - A. Negocio de la empresa, su industria y medio ambiente
 - B. Políticas y prácticas contables de la entidad
 - C. Prácticas de desempeño financiero de la entidad
 - D. Resumen de casos o problemas de mala conducta o comportamiento poco ético relacionado con la información financiera

- V. Evaluación de riesgos y planificación de la discusión

- VI. Resumen de los riesgos identificados
 - A. Una matriz de riesgos identificados en la continuación del trabajo ó proceso de aceptación del cliente
 - B. Identificación de los riesgos a nivel de los estados financieros
 - C. Identificación de los riesgos inherentes al nivel de aseveración de las cuentas contables

- VII. Planificación del enfoque de la auditoría
 - A. Enfoque de la auditoría prevista para las cuentas importantes y revelaciones (Matriz de Planificación)
 - B. La incorporación de un elemento de imprevisibilidad
 - C. Uso de técnicas equipo de Auditoría Asistida (CAAT)
 - D. Planificación del enfoque de auditoría relacionados con las entradas de diario

- VIII Participación de los especialistas
 - A. Especialista en la participación de auditoría
 - B. Procedimientos previstos para llevar a cabo por el especialista
 - C. Aprobación de los procedimientos anteriores

I. Compromiso alcance

En esta sección se incluyen las legislaciones y requerimientos que serán aplicables durante el reporte financiero, como por ejemplo:

- Normas de Información Financiera (NIF).
- International Financial Reporting Standards (IFRS).
- Generally Accepted Accounting Principles of United States (USGAAP).

Leyes como:

- Ley del Impuesto sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor agregado
- Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
- Ley del Seguro Social
- Ley del Infonavit
- Ley Aduanera
- Ley de salud
- Ley del medio ambiente
- Código Fiscal de la Federación, entre otras.

Legislaciones aplicables a los estándares de auditoría, como son:

- Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar
- International Standards Auditing (ISA)

Además en esta sección se debe especificar los requerimientos específicos necesarios para el reporte financiero, así como otros términos a considerar durante la planeación de la auditoría.

II. Auditoría de las decisiones estratégicas

Dicha sección debe contener las decisiones estratégicas que deberán considerarse durante el desarrollo de la auditoría, como lo son:

A. Materialidad.

Que se refiere al error tolerable que es el error máximo que el auditor, al realizar sus pruebas, dentro de un universo, estaría dispuesto a aceptar y no obstante, concluir que el resultado del muestreo ha alcanzado su objetivo de auditoría.

B. Calendario de las actividades de auditoría.

En esta sección se documentan las actividades y los tiempos a realizar relevantes a las actividades por realizar durante la auditoría, como por ejemplo:

Actividad	Agenda
Planeación	Agosto 18 a Agosto 29,2009
Evaluación de control interno y envío de reporte de: CONTROLES GENERALES DE IT	Septiembre 8 a Septiembre 24,2009
Procedimientos sustantivos por las compañías del grupo.	Noviembre 10 a Noviembre 28,2009.
Reporte de cierre de auditoría al periodo 11	Diciembre 1 a Diciembre 11,2009.
Revisión del periodo 12	Enero 5 a Febrero 6,2010.
Cierre de auditoría y emisión de estados financieros de las Compañías del grupo.	Enero 12 a Febrero 27,2010.
Revisión y envío de los dictámenes fiscales de las Compañías del grupo.	Mayo 11 a Junio 12,2010.

Algunas actividades más de procedimientos específicos como en este caso práctico son:

Otras actividades	Agenda
Junta inicial del equipo de auditoría con el cliente	Agosto 13, 2009.
Sesión de cierre (entre el equipo de auditoría y el cliente)	Marzo 2009.
Reunión con la gerencia para discutir el reporte por enviar a su casa matriz	Octubre 20,2009.
Reunión con la gerencia para discutir el cierre de auditoría del periodo 11	Diciembre 10,2009.

Adicionalmente se debe mencionar las actividades que el auditor deberá realizar en conjunto con los especialistas involucrados durante la auditoría, como lo pueden ser los especialistas en Tecnología de la Información (IRM), Impuestos (TAX), entre otros:

Otras actividades	Agenda
Reunión con especialistas de informática para discutir los hallazgos derivados de la revisión de controles automatizados.	Octubre 17,2009.
Reunión con los especialistas IFRS para la revisión y liberación del periodo 11.	Diciembre 9,2009.
Reunión con el departamento de Impuestos para discutir los hallazgos derivados de la revisión al periodo 11, asimismo, la obtención del memorándum de impuestos liberado	Diciembre 8,2009.

Otras actividades	Agenda
Reunión de cierre con el equipo de Impuestos para discutir los hallazgos al y obtener el memorándum de impuestos liberados al periodo 12	Febrero 4,2010
Reunión con el departamento encargado de efectuar la revisión del Estudio de Precios y Transferencia para discutir los hallazgos relativos de la revisión al periodo 12.	Febrero 4,2010
Reunión con el personal de "Mercer Human Resources Consulting para discutir los asuntos relacionados con el estudio actuarial.	Diciembre 5,2010.
Reunión con el personal de Arias y Asociados para discutir los resultados de la valuación realizada.	Diciembre 5,2009.
Confirmación de los litigios por parte de los abogados	Diciembre 5,2009.

C. Equipo de auditoría, incluyendo especialistas.

Esta sección contiene el rol del personal clave del equipo asignado para el desarrollo de la auditoría, incluidos los especialistas y expertos externos que participarán en el desarrollo de la misma y se determinará la responsabilidad de los mismos, como se presenta en el cuadro a continuación:

Personal clave del equipo de auditoría (equipo base):

Rol	Nombre	Principales Actividades
Socio de Auditoría	Aurora M.	Revisión y aprobación de entregables, emisión y verificación de que la auditoría se lleve a cabo de conformidad con la carta de convenio y/o instrucciones, así como leyes y regulaciones aplicables y normas correspondientes, en cumplimiento con las reglas del despacho.

Rol	Nombre	Principales Actividades
Gerente de Auditoría	Adriana G.	Revisión de papeles de trabajo relativos a la auditoría verificando se lleva a cabo conforme al alcance planeado; supervisión y dirección del equipo de auditoría incluyendo especialistas, preparación y/o supervisión de elaboración de reportes a la administración e informar oportunamente asuntos significativos, asimismo, monitoreo de fechas y presupuestos establecidos.
Encargado de Auditoría	Alicia R.	Entendimiento de negocio y elaboración de papeles de auditoría conforme al alcance planeado y en cumplimiento con las políticas del despacho, informar de manera oportuna al socio y/o gerente los hallazgos significativos identificados durante el desarrollo de la auditoría.

Especialistas que participarán en el desarrollo de la auditoría (equipo de especialistas):

Rol	Nombre	Principales Actividades
Especialista de impuestos	Gabriel L.	Supervisión y monitoreo de aspectos fiscales, revisión conceptual del adecuado cumplimiento con las disposiciones fiscales aplicables, asimismo, informar de manera oportuna los hallazgos significativos identificados.
Especialista de IRM	Alicia L.	Supervisión, monitoreo y revisión de controles y procedimientos de TI, los cuales deberán de ser planeados de manera conjunta con el equipo de auditoría, asimismo, los hallazgos significativos identificados.
Especialista en precios de transferencia	Jorge A.	Constatar la propiedad de los estudios y metodología en materia de precios de transferencia.

Rol	Nombre	Principales Actividades
Especialista de Servicios Actuariales	Rodrigo C.	Revisión de los supuestos utilizados por los expertos externos para la elaboración del cálculo actuarial.
Especialista de IFRS	Ralph M.	Liberación del cierre de auditoria bajo IFRS.
Especialista en auditoria forense	Judith G.	Entrevista con los funcionarios clave de la Compañía, para efectos de identificar riesgos de fraude.

D. La comunicación con el revisor de control de calidad y otros socios de la revisión.

En esta sección se documenta toda la comunicación que será necesaria cumplir con el personal indicado para la calidad del trabajo realizado por el equipo de auditoría asignado, como por ejemplo las fechas en las que los estados financieros serán revisados por los socios a cargo del proyecto, así como las fechas en que deberán ser atendidos los puntos pendientes que puedan surgir de dicha revisión.

E. Participación de otros.

E.1.- Participación de otras localidades.

En algunos casos la información financiera sujeta a revisión puede ser originada o proporcionada de manera electrónica desde otras localidades distintas al lugar donde se practicará la auditoría, para el ejemplo presentado en esta tesis, la información financiera de la Compañía es concentrada Centro de Servicio Compartido (servidor de información electrónica) ubicado en Brasil, donde se realizan las interfaces entre los distintos sistemas electrónicos requeridos por la misma operación de la entidad, la Compañía registra sus operaciones contables y financieras en el sistema denominado SAP, el cual realiza intercambio de información con sus oficinas en Brasil y Suiza, este último corresponde al país origen de su Holding.

Es en esta situación que se requiere la participación de especialistas en sistemas electrónicos de información que validen el correcto manejo y las interfaces de la información generada por las mismas operaciones de la entidad.

E.2.- Participación de auditoría interna.

En esta sección se documenta si la auditoría será realizada con base a trabajos elaborados por el departamento de auditoría interna de la Compañía, para lo cual el auditor deberá realizar trabajos adicionales que brinden certeza y fiabilidad a los resultados de dicha área.

Para los efectos del ejemplo presentado, la Compañía si cuenta con un área de auditoría interna, sin embargo, la auditoría realizada no se apoyará en dicha área.

E.3.- Uso del trabajo de expertos externos.

En este caso se documenta el rubro de los estados financieros donde será requerida la participación de expertos externos al equipo de auditoría, así como el nombre o razón social de los mismos y finalmente el trabajo desarrollado para la Compañía, a manera de ejemplo se enuncian a continuación algunos de estos especialistas:

Cuenta que Afecta	Nombre del Experto Externo	Trabajo a Presentar por el Experto
Inmuebles, mobiliario, y equipo neto	Arias y Asociados, S.C.	Valuación del deterioro.
Pensiones y otros beneficios por retiros	Mercer Human Resources Consulting	Cálculo actuarial con bas en IAS 19 y D-3.

Cuenta que Afecta	Nombre del Experto Externo	Trabajo a Presentar por el Experto
Provisión por litigios y reclamaciones	1) Galicia y Robles, S.C. 2) Gallastegui y Lozano, S.C. 3) Contreras y Janeiro Abogados, S.C. 4) Uhthoff, Gómez Vega & Uhthoff, S.C. 5) Rubio, Villegas y Asociados, S.C. 6) Gallestegui Armella, S.C.	La Compañía, por el curso normal de sus operaciones, cuenta con litigios y/o asuntos legales, los cuales, de acuerdo con la probabilidad de pérdida y ocurrencia, deberán ser registrados o únicamente revelados como contingencia en los estados financieros
Pasivos acumulados y cuentas por pagar	Deloitte and touche	Procesamiento de la nómina (Cálculo de IMSS, SAT, INFONAVIT y 2% sobre nómina). Atención a auditorías y requerimientos gubernamentales.
Inventarios	Distribuidora MALSA S.A de C.V. BOMI	Almacenamiento y distribución de refrigeración (PHARMA). Almacenamiento y distribución de productos de Diagnóstica.

III. Procedimientos de Evaluación de Riesgos

En esta sección se documentan los procedimientos a realizar para evaluar los riesgos a los que se encuentra expuesta la Compañía, algunos procedimientos a realizar pueden ser:

- Revisión analítica de cifras a un periodo previo al cierre.
- Realizar entrevistas con las distintas gerencias de la Compañía acerca de cambios, violaciones en el control interno o ambiente del negocio de la entidad, que tengan como consecuencia ocasionar errores en los estados financieros ó inclusive que conlleven a fraudes.
- Indagar con el personal indicado por la Compañía sobre el proceso de evaluación para identificar posibles factores que pudieran originar un riesgo de negocio en marcha.

- Indagar sobre el procedimiento de la Compañía para monitorear el cumplimiento de las leyes y regulaciones respectivas.
- Indagar sobre el procedimiento de monitoreo de litigios y reclamos, entre otras.

IV. Entendimiento de la entidad

En esta sección se documenta toda la información relacionada y requerida que permita al auditor tener un entendimiento general de las operaciones y de la misma estructura de la Compañía, con la finalidad de poder identificar los riesgos inherentes de las cuentas significativas, así como los riesgos de error o fraude en la información financiera y que le permita planear la naturaleza, el tiempo y los procedimientos de auditoría a realizar incluidos en los programas de auditoría.

A. Negocio de la empresa, su industria y medio ambiente.

En esta sección se documenta la historia, el entorno económico, social y político que envuelve a la entidad, su estructura legal, organizacional y operacional, sus riesgos inherentes del negocio, clientes y proveedores significativos con los que celebran operaciones y riesgos de los mismos, así como la explicación de cada una de estas.

A continuación se presenta la estructura organizacional dada en direcciones de la empresa sujeta al ejemplo de esta tesis, con la finalidad de presentar la magnitud de la misma:

- Finanzas
- Auditoría Interna
- Recursos Humanos
- Ventas
- Producción
- Distribución y Logística
- Medicina Básica
- Oncología

- VITA (Virología, Inmunología, Trasplantes y Anemia)
- Desarrollo al Cliente
- Dirección de Operaciones Técnicas
- Diabetes Care
- Diagnostics
- Estrategia, entre otras.

Adicionalmente el auditor debe tener el conocimiento de los objetivos y estrategias y métodos de implementación que permitan el cumplimiento de los objetivos de cada una de las direcciones de la Compañía, a continuación se presentan a manera de ejemplo algunos objetivos y estrategias a seguir de las direcciones de Diagnostica y Finanzas:

Objetivos	Estrategia y método de implementación.
<p>DIAGNÓSTICA. Incrementar las ventas en un 30% para 2008 y para 2010 se espera obtener ventas de alrededor de \$1,000 mdp.</p>	<p>Se pretende incrementar la participación de la compañía en el sector público, para ello se participará en las licitaciones buscando su consecución a través de su distribuidor tanto para el caso de IMSS como del ISSTE.</p> <p>Lanzamiento de nuevas líneas de productos ya existentes en otras partes del mundo en que LA Compañía tiene presencia, ya que se trata de productos del grupo, en el área de Biología molecular.</p> <p>Brindar un servicio adecuado de post venta en los equipos instalados.</p>
<p>DIAGNÓSTICA. Tener un mayor control y mejor actualización de los contratos celebrados.</p>	<p>Realizar la actualización de los contratos con clientes, así como los anexos de descuentos respectivos, apegándose a la lista de precios previamente aprobada.</p>

Objetivos	Estrategia y método de implementación.
FINANZAS. Reforzar el control de ventas no inventariables.	Actualmente las órdenes de compra son generadas directamente en "SAP" por los usuarios, sin embargo, se está buscando reducir el volumen de POAF (Purchase Orders after the fact), es decir, aquellas órdenes de compra realizadas después de recibido el bien o servicio. Por lo que la Compañía está en proceso de implementar un sistema para compras no inventariables, en todas sus unidades de negocio.

B. Conductas en las operaciones.

En este apartado se documentan las principales operaciones que la Compañía realiza a manera de comprender mejor la manera de operar de la entidad, como ejemplo a continuación se presentan algunas actividades clave de la Compañía.

- Planeación o diseño de rango: La Compañía define la producción con base en el Forecast de ventas, se evalúa los requerimientos de producción y se procede a determinar volumen de compras y los demás costos de conversión.
- Selección de proveedores de compra: El grupo empresarial de la Compañía solicita cotizaciones a los proveedores terceros (nacionales y de importación no pertenecientes al grupo) con la finalidad de elegir el mejor, tomando en cuenta precio, calidad del producto, tiempo de entrega, etc.

En el caso de material inventariable que se compra a las Compañías del Grupo, los precios son registrados en el sistema de cómputo directamente en el Centro de Logística Regional y actualizados por el Contralor de las Compañías de acuerdo al precio de transferencia autorizado.

En el caso de los proveedores con los que la Casa Matriz hayan celebrado algún convenio, el precio será informado a Compras.

- Administración del inventario y logística correspondiente: El área de Planeación se encarga de elaborar requisiciones de compra debidamente clasificadas de acuerdo a regulaciones no arancelarias. el Administrador de Materiales se encarga de mantener el nivel de inventarios conforme a la política establecida por la Gerencia de Compras y Dirección Logística.
- Ventas: La Compañía elabora un presupuesto de ventas de manera anual, este es la base para la determinación de la operación de la Compañía, compras, gastos, nivel de inventarios.
- Entrega de productos: La entrega de productos se lleva a cabo en el almacén principal denominado "Macrocentro" ubicado en Cuautitlán Izcalli, lugar en donde se genera una orden de compra "picking list" que indica el número de unidades a surtir, el producto y de que lote debe ser tomado. posteriormente se factura y en ese momento se realiza el registro contable; finalmente, se lleva a cabo el embarque soportado con un talón de embarque y se entrega la mercancía al cliente.

Riesgos inherentes de las propias operaciones enunciadas anteriormente:

- Posible lenta capacidad para la entrega de mercancía requerida por los grandes distribuidores y por el gobierno.
- La Compañía mantiene un stock de por lo menos tres meses de inventario con el fin de poder cubrir cualquier necesidad de los clientes, principalmente Gobierno, ya que la interrupción en el suministro de ciertos productos principalmente de Specialty Care puede originar la pérdida de clientes, que la Compañía se haga acreedora a multas por incumplimiento de contratos con el Gobierno, las cuales pueden ir del 0.5% al 1.5% del valor total del contrato en cuestión.

- Capacidad de respuesta a las licitaciones de las Instituciones Federales de Salud, esto debido a que si la Compañía no responde en tiempo y no cumple con la totalidad de requisitos en la licitación puede perder la oportunidad de venta.
- Las ventas de la Compañía dependen de las acciones oportunas para ganar licitaciones un ambiente de no corrupción. La Compañía mantiene un área enfocada a este segmento de gobierno, lo cual funciona como un control adecuado para la realización de éstas operaciones.

C. Clientes

En esta sección se documenta la organización de los principales clientes con los que la Compañía celebra operaciones, así como los riesgos inherentes a los mismos, con la finalidad que el auditor pueda adquirir el conocimiento necesario sobre las instituciones en las que deberá prestar una mayor atención y a los cuales deberán aplicarse procedimientos de auditoría como los establecidos en el Boletín 5150 (Ingresos y Cuentas por Cobrar) de la Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar, como por ejemplo solicitud de confirmación de saldos ó pruebas de cobros posteriores.

A continuación se presenta los grupos de clientes con los que cuenta la Compañía en cuestión, los cuales divide en dos categorías:

- a) División Pharma.- cuyos productos son comercializados a través de grandes distribuidores como lo son: Fármacos Especializados, Nadro, Casa Marzam, Grupo Saba, entre otros.

Los cuales atiende a pacientes, tiendas de autoservicio, hospitales privados y públicos como el Instituto Mexicano del Seguro Social, PEMEX e ISSSTE, además de farmacias.

b) División Diagnóstica.- sus productos son comercializados a través de: Laboratorios de Investigación, hospitales de universidades, laboratorios comerciales, hospitales en general, clínicas y pacientes.

Riesgos inherentes a dicha cuenta.

- Concentración de negocio - Clientes significativos

La Compañía maneja como cliente a los grandes distribuidores de fármacos, lo cual pudiera originar un problema de concentración de negocio.

- Cobranza Ventas Institucionales

La Compañía realiza ventas al Gobierno, y utiliza los servicios de un distribuidor externo, el cual se compromete a pagar a la Compañía en un plazo de 60 días, independientemente de que el distribuidor cobre o no al Gobierno. Por esta situación se pueden originar riesgo en la recuperación de la cartera, lo cual impactaría en la valuación de las cuentas por cobrar.

D. Proveedores

En esta sección se documenta la organización de los principales proveedores con los que la Compañía celebra operaciones, así como los riesgos inherentes a los mismos, con la finalidad que el auditor pueda adquirir el conocimiento necesario sobre las instituciones en las que deberá prestar una mayor atención y a los cuales deberán aplicarse los procedimientos de auditoría expuestos en el Boletín 5170 (Pasivos) de las Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar, como por ejemplo solicitud de confirmación de saldos ó pruebas de pagos posteriores.

La Compañía seleccionada como ejemplo no cuenta con proveedores significativos independientes a nivel México, por lo que las empresas que suministran la materia prima y productos terminados son partes relacionadas de la misma, adicionalmente y menor proporción la Compañía mantiene celebradas alianzas corporativas como por ejemplo con las empresas: Genentech, Chugai, Bayer en EUA, Antisoma, Boehringer Mannheim, Merck, Mead Jhonson y Elly Lilly, entre otras.

E. Empleados

En esta sección se documenta todo lo relacionado a las operaciones y características especiales respecto a la administración del personal de la Compañía, lo que puede permitir al auditor tomar el conocimiento necesario sobre puntos clave respecto al área y podrá definir la aplicación de procedimientos de auditoría previstos en el Boletín 5170 (Pasivos), además de estudiar la necesidad de aplicar una revisión con base al Boletín D-3 (Beneficios a los empleados) de las Normas de Información Financiera; a continuación se hace mención de algunos puntos importantes sobre este rubro a manera de ejemplo.

- Rotación del personal.

La rotación del personal de Grupo Roche de enero a octubre 2008 fue de 0.93%. Durante 2008 el número de empleados promedio asciende a 1,287 (nómina mensual) y 208 (nómina semanal).

- Arreglo sobre Pensiones.

La Compañía cuenta con un Plan de Pensiones que está integrado por dos componentes:

- 1.- Plan de Beneficio Definido que otorga una jubilación a los empleados que cumplan con los requisitos de edad y antigüedad establecidos en esta política y tengan la autorización del Comité Técnico encargado de la administración del Plan.

2.- Plan de Contribución Definida denominado en lo sucesivo como Roche FIP y es un esquema de ahorro integrado por las aportaciones que la Compañía realizará a la cuenta individual de cada empleado y las aportaciones del empleado.

- Arreglos de Compensación.

La Compañía otorga a sus empleados un bono anual por desempeño, y se paga en los primeros meses del año subsiguiente al que se califica el desempeño. El monto del bono depende de la calificación de la evaluación del desempeño. Para tener derecho a dicho bono, el empleado debió trabajar un mínimo de 6 meses durante el año natural inmediato anterior o haberse desempeñado en la posición gerencial por lo menos el mismo periodo mencionado. Entre otras.

F. Inversiones.

En esta sección se documenta todo lo relacionado a las operaciones y características especiales respecto a las inversiones realizadas por la Compañía, como por ejemplo la adquisición de empresas subsidiarias, fusiones ó eliminación de actividades comerciales, además de inversiones significativas en activo fijo, a continuación se menciona una inversión de la Compañía objeto de este ejemplo:

La inversión más importante de la Compañía es la correspondiente al proyecto THIPO (planta de producción de medicamentos en el Estado de México), cuyo costo estimado es de \$655 millones de pesos, el auditor debe mencionar la inversión real que se tenga a la fecha de la planeación, en este caso la Compañía ha invertido un total de \$588 millones de pesos.

G. *Financiamientos*

En esta sección se documenta todo lo relacionado a las operaciones y características especiales respecto a las fuentes de financiamiento y los importes resultantes de las mismas que la Compañía haya recibido durante el ejercicio sujeto a la revisión a la fecha de la planeación, como por ejemplo los financiamientos presentados en las cuentas de capital, por la adquisición de Instrumentos financieros ó pasivos a corto y largo plazo; a continuación se mencionan las fuentes de financiamientos de la Compañía objeto de este ejemplo

- Capital Social.- A la fecha de la planeación no hay ni se planea realizar cambios en la estructura del capital social de la Compañía.
- Préstamos.- Durante 2007, la compañía obtuvo un préstamo de su compañía Holding (Parte relacionada) por \$500 millones de pesos por un periodo de dos años a una tasa de interés TIIE a 91 días, esto se ha incrementado durante 2008.
- Instrumentos financieros.- La Compañía no cuenta con instrumentos financieros derivados.

H. *Partes relacionadas.*

En esta sección se documenta todo lo relacionado a las operaciones y características especiales respecto a las operaciones celebradas con compañías denominadas Partes Relacionadas con base a los descrito en el Boletín NIF C-13 (Partes Relacionadas), el auditor debe mencionar el nombre o razón social de dichas empresas, así como las operaciones que la Compañía sujeta a revisión realiza con las mismas; en la página siguiente se mencionan algunas operaciones que la entidad celebra con algunas de sus partes relacionadas, en la primer columna se menciona el nombre de las Compañías que celebran la operación, mientras que en la segunda columna se menciona el tipo de transacción:

Partes Relacionadas	Estrategia y método de implementación
Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. con International Ltd	Compra de inventarios, producto terminado, materias primas y de distribución
Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. con FHR Ltd	Pago de regalías, servicios, compras de activo fijo.
Compañía Ejemplo, S.A. de C.V. con SY, S.A. de C.V.	Ingreso por maquilas, compra de inventarios para producción, pago de arrendamiento

I. Litigios y Reclamos.

Esta sección permite al auditor documentar y adquirir el conocimiento sobre los litigios con los que cuenta la entidad, para que a su vez evalúe los riesgos e implicaciones de cada uno de ellos, con la finalidad de conocer ó poder proyectar algunos pasivos no considerados por la Compañía.

B. Políticas y prácticas contables de la entidad.

Esta sección permite al auditor documentar y adquirir el conocimiento sobre las políticas y prácticas contables que la entidad lleva a cabo para presentar la información financiera, para lo cual debe conocer los cambios en Normas, Reglamentación, Aplicación e Impacto de las mismas, así como las políticas contables que se consideren críticas.

A continuación se presenta a manera de ejemplo algunos puntos significativos respecto a este tema de la Compañía sujeta a revisión:

- 1.- Nuevas normas de contabilidad y aspectos controvertidos o emergentes con la falta de orientación autorizada o consenso.

En forma mensual, trimestral y anual se informa a la corporación la situación financiera que presenta la Compañía, así como un análisis sobre los resultados obtenidos comparativamente con su presupuesto.

Cualquier duda de la corporación es resuelta mediante el contacto con niveles gerenciales y funcionarios de la administración.

La información reportada a Basilea se realiza bajo FGAR (Financial Group Accounting Reporting). A partir de 2008, la información se reporta de manera individual, es decir por cada una de las entidades.

- 2.- Reglamentación de información financiera y de impuestos relacionados, investigaciones y/o medidas coercitivas.

Para el ejemplo práctico de esta tesis en la Compañía no se identificó ninguno.

- 3.- Los cambios en la selección y aplicación de las políticas contables de la entidad, incluyendo la selección inicial y solicitud.

Para el ejemplo práctico de esta tesis en la Compañía no se identificó ninguno.

- 4.- Políticas contables críticas.

- Políticas sobre el reconocimiento de ingresos.
- Estimados contables por devoluciones y descuentos
- Estimados contables por inventarios de lento movimiento y caducos
- Provisiones

La selección y la aplicación de las políticas contables siguen considerándose aceptables y apropiadas para la Compañía, siguen siendo pertinentes habida cuenta de nuestro entendimiento del negocio de la entidad y son compatibles con las políticas contables usadas generalmente en la industria.

5.- Impacto de la estructura de la entidad sobre la información financiera.

La Compañía se contabiliza por divisiones, identificando el comportamiento de cada una de ellas. A partir de 2008 se reporta al Corporativo el resultado de cada una de las entidades bajo FGAR.

C. Prácticas de desempeño financiero de la entidad.

En esta sección el auditor deberá documentar el resultado de su investigación a cerca de las prácticas que la Compañía lleve a cabo con la finalidad de obtener un desempeño financiero benéfico para la entidad, para esto el auditor debe entrevistarse con personal clave de la entidad para poder así identificar expectativas externas, eventos o condiciones sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento.

A continuación se presentan las expectativas externas y los eventos de la entidad para continuar como negocio en marcha.

- Expectativas Externas.

De acuerdo con las entrevistas realizadas al personal directivo de la compañía, se identificó ciertas situaciones relacionadas con expectativas externas, las cuales pueden indicar presión para el personal a cargo de la información financiera, los cuales se mencionan a continuación:

La Compañía forma parte de un grupo global cuya casa matriz se encuentra en Basilea, a quien mensualmente se reporta la información financiera de México; en este sentido existe cierta presión por cubrir las expectativas trazadas y cumplir con el presupuesto establecido.

La Compañía cuenta con bonos ejecutivos por consecución de objetivos, lo cual puede ocasionar que existan distorsiones en la información financiera para cumplir con dichas expectativas.

- Eventos o condiciones de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Actualmente la Compañía es uno de los líderes en el mercado farmacéutico en México, lo que le permite tener una estabilidad financiera, adicionalmente cuenta con el respaldo económico de su Casa Matriz.

En función al análisis realizado durante la planeación, mediante confirmaciones realizadas a los abogados de la Compañía observamos que no existen demandas, litigios o situaciones de carácter legal que pudieran tener un efecto en la continuidad de las operaciones de cada una de las compañías que integran el grupo.

En relación con los proveedores no existe dependencia alguna en cuanto al suministro de materiales, ya que la gran parte de éstos, son abastecidos por compañías afiliadas.

Referente a los Clientes, existe un inconveniente ya que el 80% de los productos de controlados y de biotecnología se comercializan al IMSS, esto genera un riesgo en cuanto a la recuperabilidad de la cartera, debido a la situación económica que atraviesa este organismo. Sin embargo la Compañía ha mitigado este riesgo con la contratación de un intermediario (Fármacos Especializados, S.A. de C.V).

Con base en el análisis realizado y de acuerdo a las entrevistas con los directivos de la Compañía no se observan problemas de déficit que pudieran ser indicio de problemas de negocio en marcha.

- D. Resumen de casos o problemas de mala conducta o comportamiento poco ético relacionado con la información financiera.

En esta sección el auditor debe documentar a manera de resumen casos que se hayan presentado de malas prácticas éticas que pudieran haber alterado la información financiera. Para los efectos de este ejemplo la Compañía no ha tenido malas prácticas, ya que cuenta con controles efectivos que mitigan el riesgo de malas prácticas.

C. Evaluación de riesgos y planificación de la discusión.

En esta sección el auditor debe evaluar los riesgos y la discusión de planificación y deberá incluir como mínimo los siguientes temas:

- La importancia de escepticismo profesional y la necesidad de mantener una mente inquisitiva, dejando de lado alguna de nuestras creencias antes de que la administración es honesta y tiene integridad, en todo momento durante la auditoría, en particular siempre que las circunstancias que indican errores posible debido a fraude o error se encuentran y ser riguroso en el seguimiento de este tipo de indicaciones.
- Las responsabilidades de los miembros del equipo de trabajo (que incluyen el mantenimiento de un estado objetivo de la mente y un nivel apropiado de escepticismo profesional, que realizan un trabajo con el principio ético de la diligencia debida, y sin demora la comunicación con el socio del trabajo los indicadores de fraude identificados de riesgo o posible actos ilegales)
- Las decisiones estrategia de auditoría, incluyendo la determinación de la materialidad para fines de planificación y umbral de errores significativos y cómo estas se utilizarán para determinar el alcance de las pruebas.

- La comprensión de la entidad resultante de nuestros procedimientos de evaluación de riesgos.
- Como las políticas contables de la entidad, incluidos los procedimientos de contabilidad inusual, la dirección de la aplicación del marco de información financiera aplicable a los hechos de la entidad y las circunstancias.
- Una consideración de los factores conocidos externos e internos que afectan a la entidad que puede crear un incentivo o la presión para la gestión u otras personas para cometer un fraude, tengan la posibilidad de fraude que se perpetró, e indicar una cultura o el medio ambiente que permite la administración u otros para racionalizar cometer fraude.
- La consideración del riesgo de anular la gestión de los controles, reemplazar incluso a través de entradas de diario y otros ajustes de auditoría, las estimaciones contables significativas o importantes transacciones inusuales.
- La susceptibilidad de los estados financieros de la entidad de errores materiales, ya sea causado por el fraude (Programa de Auditoría para temas específicos - el fraude) o el error, con especial énfasis en el fraude.
- Identificar los riesgos a nivel de los estados financieros.
- Identificar los riesgos inherentes al nivel de aseveración de cuentas y revelaciones importantes y la auditoría prevista enfoque.
- Las políticas de la empresa y los procedimientos para atender y resolver los desacuerdos entre los equipo de trabajo miembros, entre ellos los especialistas, o con el revisor de control de calidad u otros consultado, y que estos asuntos pueden ser llevados a la atención del socio del trabajo sin temor a represalia.

- Asuntos que deberán comunicarse a los miembros del equipo incluidos los especialistas que participan en la discusión.

Cl. Resumen de los riesgos identificados.

Esta sección permite documentar a manera de resumen los riesgos identificados de la Compañía durante el proceso de aceptación y continuación del trabajo, a nivel de los estados financieros y los inherentes al nivel de las aseveraciones contables.

A continuación se presentan algunos riesgos identificados de cada punto de la Compañía sujeta a revisión:

- A. Riesgos identificados en el proceso de aceptación/continuación del cliente/trabajo.

Sirven de punto de partida para identificar los riesgos con respecto a los estados financieros y con respecto a las aseveraciones, incluyendo los riesgos de fraude, en la Planeación.

El auditor debe analizar si continuar con la prestación del servicio no representa un riesgo para su persona, por lo que durante la planeación debe estudiar a detalle las operaciones de la entidad y adquirir la certeza de que la entidad es sujeta a revisión.

En muchos casos el tipo de industria de esta tesis se refiere a empresas referenciadas para su auditoría, esto quiere decir que la instrucción de por quién deben ser auditadas se gira desde su Holding, a su vez que la firma de auditoría encargada de brindar el servicio en México también recibe instrucciones de la misma firma que se encuentra en país origen de la compañía a auditar, para este ejemplo la Compañía es referenciada por KPMG Suiza, país donde se encuentra el corporativo central de la empresa a quien se prestará el servicio.

B. Identificación los riesgos a nivel de los estados financieros.

Son los riesgos que impactan de manera directa a los estados financieros de una entidad. A continuación se presentan a manera de resumen algunos riesgos identificados durante la planeación.

- Lenta capacidad para la entrega de mercancía requerida por los grandes distribuidores y por el gobierno. La Compañía mantiene un stock de por lo menos tres meses de inventario con el fin de poder cubrir cualquier necesidad de los clientes, principalmente Gobierno, ya que la interrupción en el suministro de ciertos productos principalmente de Specialty Care puede originar la pérdida de clientes, que la Compañía se haga acreedora a multas por incumplimiento de contratos con el Gobierno, las cuales pueden ir del 0.5% al 1.5% del valor total del contrato en cuestión.
- Concentración de negocio debido a la confianza en los clientes significativos. La Compañía maneja como clientes a los grandes distribuidores de fármacos, lo cual pudiera originar un problema de concentración de negocio.
- La piratería de medicamentos es un factor que se observa con mayor frecuencia, y esto puede ocasionar el lento desplazamiento de inventarios.
- La industria farmacéutica está frente a la acción más agresiva del gobierno de controlar los precios de los medicamentos, para medicamentos patentados y genéricos. Estas medidas intensifican la competencia de medicamento sin prescripción médica y genérico y pueden limitar la Compañía capacidad de ganancia.

- La disminución en precios que propone el gobierno específicamente en retrovirales, actualmente, la Compañía se encuentra en negociaciones con el gobierno, para la reducción en algunos productos entre el 5% y 15%.
- Vencimiento de patentes e introducción en el mercado de medicamentos genéricos. Primary Care- La División de Rx (medicamentos con prescripción médica), tiene gran dependencia de las patentes, ya que una vez que estas expiran, rápidamente se introducen en el mercado medicamentos genéricos con precios más bajos en comparación con los de la Compañía, lo cual puede afectar el desplazamiento de los productos. Por tal situación, se pueden ver afectadas las cifras de los estados financieros al no reconocer correctamente una estimación de inventarios obsoletos o de lento movimiento.

C. Identificados los riesgos inherentes al nivel de aseveración de cuentas y revelaciones

VII. Planificación de enfoque de la auditoría

A. Enfoque de la auditoría prevista para las cuentas importantes y revelaciones.

En esta sección el auditor documenta las cuentas importantes, el tipo de cuenta (Balance o Resultados), saldo al cierre del periodo y saldo del periodo anterior, sección del estado financiero al que pertenece (efectivo, inventarios, pasivo, etc.), aseveraciones contables a revisar (integridad, existencia, exactitud, valuación, presentación, propiedad), si la cuenta conlleva un riesgo de fraude, riesgo inherente (bajo, medio, alto), la participación de otros especialistas o áreas distintas al equipo de auditoría (auditoría interna, expertos externos, organizaciones de servicios, entre otros) y los procedimientos de auditoría a aplicar (pruebas de eficacia operativa, procedimientos analíticos, procedimientos sustantivos).

B. Incorporación de elementos de impredecibilidad.

Los elementos de impredecibilidad son aquellas pruebas que serán realizadas durante la auditoría, pero que no serán informadas previamente a la Compañía, como lo son para este caso las siguientes:

Para el rubro de inventarios se revisarán pruebas adicionales a las planeadas en la toma física de inventarios.

En el rubro de Ventas verificaremos el reconocimiento de ingresos en periodos distintos al cierre del ejercicio.

Mientras que para el rubro de efectivo y equivalentes, realizaremos arqueos a los fondos fijos sin previo aviso de fecha.

C. Uso de técnicas de equipos de auditoría asistida

En esta sección el auditor documentará las herramientas que serán utilizadas para los efectos de muestreo de las diversas cuentas que requieran un muestreo para los efectos de su revisión.

Actualmente las grandes firmas de auditoría utilizan herramientas electrónicas basadas en cálculos de estadística para seleccionar las muestras que serán utilizadas durante la revisión a los distintos rubros del estado financiero con el objetivo de disminuir el concepto de libre albedrío del auditor y así contar con un soporte de la selección de partidas.

Algunos rubros en los que es requerido el apoyo de estas herramientas son los siguientes:

Inventarios.- para la selección de partidas a revisar en los inventarios físicos.

Cuentas por Cobrar.- para la selección de clientes a confirmar su saldo a la fecha de la revisión.

Activo fijo.- para seleccionar las partidas a revisión de las altas y bajas de activo fijo.

Gastos.- para seleccionar partidas a verificar su existencia en dicho rubro.

D. Planificación de auditoría relacionada con las entradas de diario.

En esta sección el auditor debe documentar los procesos que seguirá para la revisión de las pólizas de diario, para el caso de nuestro ejemplo la Compañía realiza de manera automática algunos asientos contables de diario, por lo que se solicitará el apoyo de los especialistas en tecnología de la información para que aseguren la confiabilidad de los sistemas.

Viii Participación de los especialistas.

Propósito.

El propósito de este anexo es el de documentar la participación prevista de los especialistas en la auditoría, como a los procedimientos previstos que han de llevarse a cabo por el especialista durante el trabajo.

En esta sección se documenta:

- Procedimientos de Planificación - los procedimientos previstos para llevar a cabo por los especialistas, sus claves y responsabilidades, con suficiente detalle para definir claramente la naturaleza general de medida y el calendario de tales procedimientos. Además de los procedimientos a realizar, las responsabilidades de presentación de informes o la planificación de otras consideraciones por los especialistas para el equipo de trabajo o los responsables de la información.

- Tiempo y persona responsable - lo que facilita la asignación de recursos especializados a las áreas específicas de auditoría en el momento apropiado durante el trabajo y establece la dirección y control de dichos medios.
- Papeles de trabajo- esto se refiere a los documentos de trabajo que el procedimiento actual exija a los especialistas, para lo cual se deberá completar un anexo por cada tipo de especialista que participe en la revisión.

A. Especialista en la participación de auditoría.

Para los efectos de este ejemplo se mencionan a continuación las áreas donde será requerido el apoyo de especialistas los cuales serán involucrados en la revisión planeada:

- Impuestos.
- Actuarios.
- International Financial Reporting Standards (IFRS).
- Precios de transferencia.
- Tecnología de la información.
- Forensic.
- Legal

Como podemos observar en estas auditorías realizadas a las grandes empresas manufactureras de fármacos es necesario que el Contador Público en su ejercicio como auditor tenga que ser apoyado por otras profesiones especialistas en diversos temas, es por eso que hoy en día la auditoría es realizada en conjunto por distintos profesionistas, con la finalidad de poder asegurar la confiabilidad de la información financiera, así como de sus políticas y procedimientos.

B. Procedimientos previstos para llevar a cabo por el especialista.

En esta sección el auditor debe documentar las actividades a realizar por los especialistas, así como los tiempos y el personal responsable de las mismas, de igual manera debe documentarse las fechas de entrega de sus resultados al equipo de auditoría para que este a su vez considere las observaciones detectadas por cada uno de ellos.

El detalle de las actividades realizadas por los especialistas son presentadas en el capítulo VI “Análisis de las relaciones del Contador Público con otros especialistas para la auditoría de estados financieros” de esta tesis.

6.2 Presentación de estados financieros.

A continuación se presenta un ejemplo de los estados financieros y sus notas de una Compañía farmacéutica extranjera auditado por una firma de contadores.

En la siguiente hoja se presenta un ejemplo que tiene como finalidad demostrar el trabajo final del auditor financiero, además de mostrar al lector la estructura de los estados financieros de esta industria.

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Estados Financieros

14 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2008

(Con el Dictamen del Comisario
y el Informe de los Auditores Independientes)

Dictamen del Comisario

A la Asamblea de Accionistas
Compañía ejemplo, S. A. de C. V.:

En mi carácter de Comisario y en cumplimiento con lo dispuesto en el Artículo 166 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y los estatutos de Compañía ejemplo, S. A. de C. V., rindo a ustedes mi dictamen sobre la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información contenida en los estados financieros que se acompañan, la que ha presentado a ustedes el Consejo de Administración, por el período irregular comprendido del 1o. de enero al 14 de diciembre de 2009.

Durante 2009 y hasta la fecha de este informe, no fui convocado a asambleas de accionistas ni juntas del consejo de administración; sin embargo, he obtenido, de los directores y administradores, la información sobre las operaciones, documentación y registros que consideré necesario examinar. Asimismo, he revisado el balance general de Compañía ejemplo, S. A. de C. V. al 14 de diciembre de 2009 y sus correspondientes estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo por el período irregular comprendido del 1o. de enero al 14 de diciembre de 2009, los cuales son responsabilidad de la administración de la Compañía. Mi revisión ha sido efectuada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en México.

Como se menciona en la nota 3(l) a los estados financieros, los productos de la Compañía se comercializan preponderantemente a través de compañías de distribución, en donde tres de ellas concentran la mayoría de las ventas netas de la Compañía.

Como se menciona en la nota 2 a los estados financieros, en Asamblea General Extraordinaria de Accionistas, celebrada el 2 de diciembre de 2009, se acordó la fusión entre Afiliada 1, S. A. de C. V. (compañía relacionada), como entidad fusionante y Compañía ejemplo, S. A. de C. V. como entidad fusionada que se extingue y desaparece, surtiendo efectos entre las partes y ante terceros, a partir del 14 de diciembre de 2009.

Como se menciona en la nota 2 a los estados financieros, la Compañía recibe la totalidad de los servicios administrativos de Grupo Pharma ejemplo, S. A. de C. V. (parte relacionada) porque no tiene empleados, los cuales se encuentran incluidos como parte de los gastos de planta en el costo de ventas y en los gastos de venta y administración, que se presentan en el estado de resultados por el período irregular comprendido del 1o. de enero al 14 de diciembre de 2009. Adicionalmente, la Compañía realiza compras de inventarios a sus partes relacionadas de forma significativa, siendo el principal proveedor International Ltd. (ver nota 7).

(Continúa)

En mi opinión, los criterios y políticas contables y de información seguidos por la Compañía, y considerados por los administradores para preparar los estados financieros presentados por los mismos a esta asamblea, son adecuados y suficientes en las circunstancias, y han sido aplicados en forma consistente con el ejercicio anterior; por lo tanto, dicha información refleja en forma veraz, razonable y suficiente la situación financiera de Compañía ejemplo, S. A. de C. V. al 14 de diciembre de 2009, los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los flujos de efectivo, por el período irregular comprendido del 1o. de enero al 14 de diciembre de 2009, de conformidad con las Normas de Información Financiera mexicanas.

Atentamente,

C.P.C. _____
Comisario

México, D. F., a 26 de febrero de 2010.

Informe de los Auditores Independientes

Al Consejo de Administración y a los Accionistas

Compañía ejemplo, S. A. de C. V.:

Hemos examinado los balances generales de Compañía ejemplo, S. A. de C. V. al 14 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2008 y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo que les son relativos, por el período irregular comprendido del 1o. de enero al 14 de diciembre de 2009 y por el año terminado el 31 de diciembre de 2008. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos, con base en nuestras auditorías.

Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas en México, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera mexicanas (NIF). La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que respalda las cifras y revelaciones en los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las normas de información financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.

Como se menciona en la nota 3(l) a los estados financieros, los productos de la Compañía se comercializan preponderantemente a través de compañías de distribución, en donde tres de ellas concentran la mayoría de las ventas netas de la Compañía.

Como se menciona en la nota 2, en Asamblea General Extraordinaria de Accionistas, celebrada el 2 de diciembre de 2009, se acordó la fusión entre Afiliada 1, S. A. de C. V. (compañía relacionada), como entidad fusionante y Compañía ejemplo, S. A. de C. V. como entidad fusionada que se extingue y desaparece, surtiendo efectos entre las partes y ante terceros, a partir del 14 de diciembre de 2009.

Como se menciona en la nota 2 a los estados financieros, la Compañía recibe la totalidad de los servicios administrativos de Grupo Pharma ejemplo, S. A. de C. V. (parte relacionada) porque no tiene empleados, los cuales se encuentran incluidos como parte de los gastos de planta en el costo de ventas y en los gastos de venta y administración, que se presentan en el estado de resultados por el período irregular comprendido del 1o. de enero al 14 de diciembre de 2009 y el año terminado al 31 de diciembre de 2008. Adicionalmente, la Compañía realiza compras de inventarios a sus partes relacionadas de forma significativa, siendo el principal proveedor International Ltd. (ver nota 7).

(Continúa)

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía ejemplo, S. A. de C. V. al 14 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2008 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los flujos de efectivo por el período irregular comprendido del 1o. de enero al 14 de diciembre de 2009 y por el año terminado el 31 de diciembre de 2008, de conformidad con las Normas de Información Financiera mexicanas.

DESPACHO, S. C.

C.P.C. _____

26 de febrero de 2010.

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Balances Generales

14 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2008

(Miles de pesos)

Activo	<u>2009</u>	<u>2008</u>	Pasivo y Capital Contable	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Activo circulante:			Pasivo circulante:		
Efectivo y equivalentes	\$ 422	-	Cuentas por pagar y pasivos acumulados	\$ 81,800	34,936
Cientes y documentos por cobrar (nota 6)	1,257,617	1,537,481	Provisiones (nota 11)	12,190	24,449
Partes relacionadas (nota 7)	103,777	721,237	Partes relacionadas (nota 7)	428,305	890,175
Otras cuentas por cobrar (nota 8)	300,514	155,953	F. Hoffmann Ltd. (parte relacionada)		
Inventarios (nota 9)	2,257,670	1,601,262	(nota 7)	<u>2,600,000</u>	<u>2,300,000</u>
Pagos anticipados	<u>25,600</u>	<u>765</u>			
			Total del pasivo circulante	3,122,295	3,249,560
Total del activo circulante	3,945,600	4,016,698			
Maquinaria, mobiliario y equipo, neto (nota 10)	802,963	724,197	Impuestos a la utilidad diferidos (nota 12)	<u>85,190</u>	<u>86,714</u>
			Total del pasivo	<u>3,207,485</u>	<u>3,336,274</u>
			Capital contable (nota 13):		
			Capital social	900,408	900,408
			Utilidades acumuladas	640,403	503,946
			Reconocimiento en la valuación de instrumentos financieros	<u>267</u>	<u>267</u>
			Total del capital contable	1,541,078	1,404,621
			Compromisos y pasivos contingentes (nota 14)		
	<u>\$ 4,748,563</u>	<u>4,740,895</u>		<u>\$ 4,748,563</u>	<u>4,740,895</u>

Ver notas adjuntas a los estados financieros.

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Estados de Resultados

Período irregular comprendido del 1o. de enero al 14 de diciembre de 2009 y año terminado el 31 de diciembre de 2008

(Miles de pesos)

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Ventas netas	\$ 6,651,187	6,661,958
Costo de ventas (nota 7)	<u>(4,401,679)</u>	<u>(4,414,745)</u>
Utilidad bruta	2,249,508	2,247,213
Gastos de venta y administración (nota 7)	<u>(1,927,881)</u>	<u>(1,828,085)</u>
Utilidad de operación	<u>321,627</u>	<u>419,128</u>
Otros ingresos, neto	<u>85,405</u>	<u>23,347</u>
Resultado integral de financiamiento:		
Gasto por intereses, neto (nota 7)	(184,070)	(74,295)
Utilidad en cambios, neta	<u>1,422</u>	<u>13,651</u>
Resultado integral de financiamiento, neto	<u>(182,648)</u>	<u>(60,644)</u>
Utilidad antes de impuestos a la utilidad	<u>224,384</u>	<u>381,831</u>
Impuestos a la utilidad (nota 12):		
Sobre base fiscal	(89,451)	(128,662)
Diferidos	<u>1,524</u>	<u>66,454</u>
Total de impuestos a la utilidad	<u>(87,927)</u>	<u>(62,208)</u>
Utilidad neta	\$ <u><u>136,457</u></u>	<u><u>319,623</u></u>

Ver notas adjuntas a los estados financieros.

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Estados de Variaciones en el Capital Contable

Período irregular comprendido del 1o. de enero al 14 de diciembre de 2009 y año terminado el 31 de diciembre de 2008

(Miles de pesos)

	<u>Capital social</u>	<u>Utilidades acumuladas</u>	<u>Insuficiencia en la actualización del capital contable</u>	<u>Efecto acumulado de impuestos a la utilidad diferidos</u>	<u>Reconocimiento en la valuación de instrumentos financieros</u>	<u>Total del capital contable</u>
Saldos al 31 de diciembre de 2007	\$ 900,408	1,357,431	-308,739	-314,369	267	1,634,998
Reclasificación del efecto acumulado de impuesto a la utilidad diferido	-	-314,369	-	314,369	-	-
Reclasificación de la insuficiencia en la actualización del capital contable	-	-308,739	308,739	-	-	-
Dividendos decretados (nota 13(c))	-	-550,000	-	-	-	-550,000
Utilidad integral (nota 13(b))	<u>-</u>	<u>319,623</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>319,623</u>
Saldos al 31 de diciembre de 2008	900,408	503,946	-	-	267	1,404,621
Utilidad integral (nota 13(b))	<u>-</u>	<u>136,457</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>136,457</u>
Saldos al 14 de diciembre de 2009	\$ <u>900,408</u>	<u>640,403</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>267</u>	<u>1,541,078</u>

Ver notas adjuntas a los estados financieros.

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Estados de Flujos de Efectivo

Período irregular comprendido del 1o. de enero al 14 de
diciembre de 2009 y año terminado el 31 de diciembre de 2008

(Miles de pesos)

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Actividades de operación:		
Utilidad antes de impuestos a la utilidad	\$ 224,384	381,831
Partidas relacionadas con actividades de inversión:		
Depreciación	107,728	99,325
Pérdida en baja de maquinaria, mobiliario y equipo	1,790	9,924
Intereses a favor	-36,564	-26,890
Incremento en provisiones	51,539	10,858
Partidas relacionadas con actividades de financiamiento:		
Intereses a cargo	<u>220,634</u>	<u>101,701</u>
Subtotal	569,511	576,749
Clientes y documentos por cobrar	279,864	-699,692
Partes relacionadas	-313,368	142,549
Otras cuentas por cobrar	-92,997	34,591
Inventarios	-656,408	-518,072
Pagos anticipados	-24,835	3,941
Cuentas por pagar y pasivos acumulados	46,864	-2,842
Impuestos a la utilidad pagados	-141,015	-143,591
Pago de provisiones	<u>-63,798</u>	<u>-14,682</u>
Flujos netos de efectivo de actividades de operación	<u>-396,182</u>	<u>-621,049</u>
Actividades de inversión:		
Adquisiciones de maquinaria, mobiliario y equipo	-208,352	-259,984
Recursos provenientes de la venta de maquinaria, mobiliario y equipo	20,068	-
Préstamos en efectivo otorgados a compañías relacionadas	-	-303,170
Intereses cobrados	<u>36,564</u>	<u>26,890</u>
Flujos netos de efectivo de actividades de inversión	<u>-151,720</u>	<u>-536,264</u>
Efectivo a obtener de actividades de financiamiento	<u>-547,902</u>	<u>-1,157,313</u>
Actividades de financiamiento:		
Pagos de dividendos	-	-550,000
Préstamos obtenidos (F. Hoffmann-La Roche Ltd.), neto	300,000	1,800,000
Préstamos obtenidos de compañías relacionadas	468,958	-
Intereses pagados	<u>-220,634</u>	<u>-101,701</u>
Flujos netos de efectivo de actividades de financiamiento	<u>548,324</u>	<u>1,148,299</u>
Incremento (disminución) neto de efectivo y equivalentes	422	-9,014
Efectivo y equivalentes:		
Al principio del año	<u>-</u>	<u>9,014</u>
Al fin del año	\$ <u>422</u>	<u>-</u>

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

14 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2008

(Miles de pesos)

(1) Autorización y bases de presentación-

El 26 de febrero de 2010, XXX, Director de Finanzas y Administración, y YYY, Contralor Corporativo, autorizaron la emisión de los estados financieros adjuntos y sus notas.

De conformidad con la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) y los estatutos de Compañía Ejemplo, S. A. de C. V., los accionistas tienen facultades para modificar los estados financieros después de su emisión. Los estados financieros adjuntos se someterán a la aprobación de la próxima Asamblea de Accionistas.

Los estados financieros adjuntos se prepararon de acuerdo con las Normas de Información Financiera (NIF) en vigor a la fecha del balance general.

(2) Actividad y operaciones sobresalientes de la Compañía-

Actividad-

La actividad principal de Compañía Ejemplo, S. A. de C. V. (la Compañía) es la fabricación, distribución y comercialización de productos farmacéuticos. La Compañía es subsidiaria de Compañía Ejemplo Holding Ltd., con quien realiza algunas de las operaciones que se describen en la nota 7.

La Compañía no tiene empleados, por lo que no está sujeta a obligaciones laborales. Los servicios técnicos, administrativos, financieros y de producción que requiere son proporcionados por Grupo Compañía Ejemplo Syx de México, S. A. de C. V. (parte relacionada), a cambio de un honorario (nota 7).

Operación sobresaliente-

En Asamblea General Extraordinaria de Accionistas, celebrada el 2 de diciembre de 2009, se acordó la fusión entre Syx, S. A. de C. V. (compañía relacionada), como entidad fusionante y Compañía Ejemplo, S. A. de C. V. como entidad fusionada que se extingue y desaparece. Se acordó que la fusión surtiera efectos entre las partes y ante terceros, a partir del 14 de diciembre de 2009.

(3) Resumen de las principales políticas contables-

La preparación de los estados financieros requiere que la administración efectúe estimaciones y suposiciones que afectan los importes registrados de activos y pasivos y la revelación de activos y pasivos contingentes a la fecha de los estados financieros, así como los importes registrados de ingresos y gastos durante el ejercicio. Los rubros importantes sujetos a estas estimaciones y suposiciones incluyen el valor en libros de la maquinaria, mobiliario y equipo; las estimaciones de valuación de cuentas por cobrar, inventarios y activos por impuestos a la utilidad diferidos. Los resultados reales pueden diferir de estas estimaciones y suposiciones.

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

Para propósitos de revelación en las notas a los estados financieros, cuando se hace referencia a miles de pesos o “\$”, se trata de pesos mexicanos, y cuando se hace referencia a miles de dólares, se trata de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica.

Las políticas contables significativas aplicadas en la preparación de los estados financieros son las siguientes:

(a) Reconocimiento de los efectos de la inflación-

Los estados financieros que se acompañan fueron preparados de conformidad con las Normas de Información Financiera mexicanas (NIF) en vigor a la fecha del balance general, los cuales incluyen el reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera hasta el 31 de diciembre de 2007 con base en el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), emitido por el Banco de México. El porcentaje de inflación acumulado en los tres últimos ejercicios anuales, incluyendo el que se indica, y los índices utilizados para reconocer la inflación, se muestran a continuación:

	<u>INPC</u>	<u>Inflación</u>	
		<u>Del año</u>	<u>Acumulada</u>
14 de diciembre de 2009	138.541	3.57%	14.48%
31 de diciembre de 2008	133.761	6.52%	15.01%
31 de diciembre de 2007	125.564	3.75%	11.56%

(b) Equivalentes de efectivo-

Los equivalentes de efectivo incluyen depósitos en cuentas bancarias. A la fecha de los estados financieros, los intereses ganados y las utilidades o pérdidas en valuación se incluyen en los resultados del ejercicio, como parte del resultado integral de financiamiento.

(c) Inventarios y costo de ventas-

Los inventarios se presentan al costo original o al valor de mercado, el menor, siempre y cuando este último no sea inferior al valor neto de realización.

El costo de ventas representa el costo de los inventarios al momento de la venta, incrementado, en su caso, por las reducciones en el valor neto de realización de los inventarios durante el ejercicio.

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

La Compañía registra las estimaciones necesarias para reconocer disminuciones en el valor de sus inventarios por deterioro, obsolescencia, lento movimiento y otras causas que indiquen que el aprovechamiento o realización de los artículos que forman parte del inventario resultará inferior al valor registrado.

(d) Maquinaria, mobiliario y equipo-

La maquinaria, mobiliario y equipo se registran al costo de adquisición y hasta el 31 de diciembre de 2007 se actualizaron utilizando los índices de inflación del país de origen y las variaciones de los tipos de cambio en relación con el peso.

La depreciación de la maquinaria, mobiliario y equipo se calcula por el método de línea recta, de acuerdo con la vida útil estimada de los activos correspondientes, determinada en forma individual por peritos independientes. Las tasas anuales de depreciación que se utilizan se mencionan a continuación:

	<u>Tasas</u>
Maquinaria y equipo de laboratorio	6.6% y 10%
Mobiliario y equipo de oficina	10% y 25%
Equipo de comodato	33% y 20%

Los gastos de mantenimiento y reparaciones menores se registran en los resultados cuando se incurren.

(e) Deterioro del valor de recuperación de la maquinaria, mobiliario y equipo y otros-

La Compañía evalúa periódicamente el valor neto en libros de la maquinaria, mobiliario y equipo para determinar la existencia de indicios de que dicho valor excede su valor de recuperación. El valor de recuperación representa el monto de los ingresos netos potenciales que se espera razonablemente obtener como consecuencia de la utilización o realización de dichos activos. Si se determina que el valor neto en libros excede el valor de recuperación, la Compañía registra las estimaciones necesarias. Al 14 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2008 no fue necesario registrar ninguna estimación al respecto.

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

(f) Provisiones-

La Compañía reconoce, con base en estimaciones de la administración, provisiones de pasivo por aquellas obligaciones presentes en las que la transferencia de activos o la prestación de servicios es virtualmente ineludible y surge como consecuencia de eventos pasados, principalmente gastos legales relacionados con la defensa de patentes y otros gastos.

(g) Impuestos a la utilidad (impuesto sobre la renta (ISR))-

El ISR causado en el año se determina conforme a las disposiciones fiscales vigentes.

El ISR diferido se registra de acuerdo con el método de activos y pasivos, que compara los valores contables y fiscales de los mismos. Se reconocen impuestos diferidos (activos y pasivos) por las consecuencias fiscales futuras atribuibles a las diferencias temporales entre los valores reflejados en los estados financieros de los activos y pasivos existentes y sus bases fiscales relativas. Los activos y pasivos por impuestos diferidos se calculan utilizando las tasas establecidas en la ley correspondiente, que se aplicarán a la utilidad gravable en los años en que se estima que se revertirán las diferencias temporales. El efecto de cambios en las tasas fiscales sobre los impuestos diferidos se reconoce en los resultados del período en que se aprueban dichos cambios.

(h) Actualización de capital social, otras aportaciones y resultados acumulados-

Hasta el 31 de diciembre de 2007 se determinó multiplicando las aportaciones y los resultados acumulados por factores derivados del INPC, que miden la inflación acumulada desde las fechas en que se realizaron las aportaciones y se generaron los resultados hasta el cierre del ejercicio de 2007, fecha en que se cambió a un entorno económico no inflacionario conforme a la NIF B-10 "Efectos de la inflación". Los importes así obtenidos representaron los valores de la inversión de los accionistas.

(i) Efecto acumulado de impuestos a la utilidad diferidos-

Hasta el 31 de diciembre de 2007 representó el efecto del reconocimiento de impuestos diferidos acumulados a la fecha en que se adoptó la NIF relativa. En el ejercicio 2008 dicho importe fue reclasificado a los resultados acumulados.

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

(j) Insuficiencia en la actualización del capital contable-

Hasta el 31 de diciembre de 2007 representó el efecto neto entre el resultado acumulado por posición monetaria, resultante de la actualización inicial y el resultado por tenencia de activos no monetarios, principalmente por la maquinaria y equipo de laboratorio y el equipo en comodato de procedencia extranjera. Este último representó la variación en el valor actualizado de estos activos, aplicando costos específicos por abajo o por encima de la inflación, medida en términos del INPC. En el ejercicio 2008 esta cuenta fue reclasificada a los resultados acumulados.

(k) Reconocimiento de ingresos-

Los ingresos relacionados con la venta de productos se reconocen conforme éstos se entregan a los clientes y se les transfieren los riesgos y beneficios de los mismos; los ingresos por servicios se reconocen conforme se prestan. Las estimaciones para pérdidas en la recuperación de cuentas por cobrar (que se incluyen en gastos de venta y administración), provisiones para devoluciones y descuentos (que se deducen de las ventas) y comisiones sobre ventas (que se incluyen en los gastos de venta y administración) se registran con base en análisis y estimaciones de la administración.

(l) Concentración de negocio y crédito-

Los productos de la Compañía se comercializan preponderantemente a través de compañías de distribución, en donde tres de ellas (Grupo Fármacos Especializados, Grupo Saba y Grupo Nadro), concentran la mayoría de las ventas netas de la Compañía.

El principal proveedor es Compañía Ejemplo International Ltd. (parte relacionada), con quien se realizó la mayoría de las compras totales durante 2009 y 2008.

(m) Gastos de desarrollo y publicidad-

Los gastos de desarrollo y la publicidad se llevan a resultados conforme se incurren.

(n) Resultado integral de financiamiento (RIF)-

El RIF incluye los intereses y las diferencias en cambios.

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

Las operaciones en moneda extranjera se registran al tipo de cambio vigente en las fechas de celebración o liquidación. Los activos y pasivos en moneda extranjera se convierten al tipo de cambio vigente a la fecha del balance general. Las diferencias en cambios incurridas en relación con activos o pasivos contratados en moneda extranjera se llevan a los resultados del ejercicio.

(o) Contingencias-

Las obligaciones o pérdidas importantes relacionadas con contingencias se reconocen cuando es probable que sus efectos se materialicen y existan elementos razonables para su cuantificación. Si no existen estos elementos razonables, se incluye su revelación en forma cualitativa en las notas a los estados financieros. Los ingresos, utilidades o activos contingentes se reconocen hasta el momento en que existe certeza de su realización.

(4) Reclasificaciones-

Los estados financieros de 2008 incluyen ciertas reclasificaciones, para conformarlos con las clasificaciones utilizadas en 2009, principalmente en el costo de ventas y gastos de venta y administración.

(5) Posición en moneda extranjera-

Los activos y pasivos monetarios denominados en miles de dólares, al 31 de diciembre de 2008, son por \$6,734 y \$568, respectivamente.

Los pasivos monetarios a corto plazo denominados en otras monedas extranjeras al 31 de diciembre de 2008 son por 10 miles de euros y 3 miles de libras esterlinas.

El tipo de cambio del peso en relación con el dólar, euro, libra esterlina y franco suizo, es como sigue:

		<u>26 de febrero</u>	<u>14 de diciembre</u>	<u>31 de diciembre</u>
		<u>de 2010</u>	<u>de 2009</u>	<u>de 2008</u>
Dólar	\$	12.77	12.81	13.74
Euro		17.35	18.74	19.34
Libra esterlina		19.45	20.79	19.84
Franco suizo		11.91	12.38	12.99
		====	====	====

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

(6) Clientes y documentos por cobrar-

Los clientes y documentos por cobrar se integran como sigue:

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Clientes	\$ 804,877	686,553
Documentos por cobrar:		
Fármacos		
Especializados, S. A. de C. V. (*)	<u>544,135</u>	<u>917,138</u>
	<u>1,349,012</u>	<u>1,603,691</u>
Menos estimación para:		
Cobro dudoso	1,088	17,473
Descuentos y bonificaciones	32,686	48,737
Ventas no realizadas	<u>57,621</u>	<u>-</u>
	<u>91,395</u>	<u>66,210</u>
	\$ 1,257,617	1,537,481
	=====	=====

(*) En 2009, la cuenta de documentos por cobrar a Fármacos Especializados, S. A. de C. V. se encuentra amparada con pagarés, con fechas de vencimiento 28 de febrero y 30 de junio de 2010, que devengan intereses a una tasa TIIE a 28 días más 2 puntos.

En 2008, la cuenta de documentos por cobrar a Fármacos Especializados, S. A. de C. V. se encuentra amparada con pagarés, con fechas de vencimiento 28 de febrero, 31 de marzo y 31 de mayo de 2009, que devengan intereses a una tasa TIIE a 28 días más 2 puntos.

(7) Operaciones y saldos con partes relacionadas-

Las operaciones realizadas con partes relacionadas, por el período terminado el 14 de diciembre de 2009 y el año terminado el 31 de diciembre de 2008, fueron como se muestra en la hoja siguiente.

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
<u>Ingresos:</u>		
Ventas de productos terminados	\$ 156,976	97,947
Ingreso por intereses	36,041	26,890
Venta de materiales	14	9,886
Otros ingresos	93,036	62,630
	=====	=====
<u>Gastos:</u>		
Compras de mercancía	\$ 4,912,262	4,274,005
Servicios técnicos, administrativos, financieros y de producción	1,952,627	1,848,970
Gasto por regalías	326,400	633,617
Arrendamiento de inmuebles	17,173	12,890
Gasto por intereses	220,634	101,701
Otros gastos	160	8,775
	=====	=====
Préstamos obtenidos, neto	\$ (768,958)	(1,496,830)
	=====	=====

Los saldos por cobrar y por pagar a partes relacionadas, al 14 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2008, se integran como sigue:

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
<u>Cuentas por cobrar:</u>		
Cuenta corriente:		
F. Hoffmann-La Compañía Ejemplo Ltd.	\$ <u>103,777</u>	<u>3,578</u>
Préstamos otorgados (a):		
Compañía Ejemplo Pharmholding, B. V.	-	486,150
Syx, S. A. de C. V.	-	<u>231,509</u>
	-	<u>717,659</u>
	\$ <u>103,777</u>	<u>721,237</u>
	=====	=====

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
<u>Cuentas por pagar:</u>		
Cuenta corriente:		
Compañía Ejemplo International Ltd.	\$ 152,904	261,898
Grupo Compañía Ejemplo Syx de México, S. A. de C. V.	141	210,028
Compañía Ejemplo Diagnostics International Cham	209,252	87,193
Syx, S. A. de C. V.	2,082	21,393
Compañía Ejemplo Diagnostics, GMBH	5,195	1,998
PLk de México, S. A. de C. V.	<u>-</u>	<u>233</u>
	<u>369,574</u>	<u>582,743</u>
Préstamos obtenidos (a):		
Compañía Ejemplo Pharmholding, B. V.	58,731	-
Grupo Compañía Ejemplo Syx de México, S. A. de C. V.	-	279,870
Lk de México, S. A. de C. V.	<u>-</u>	<u>27,562</u>
	<u>58,731</u>	<u>307,432</u>
	\$ 428,305	890,175
	=====	=====
Préstamos obtenidos de F. Hoffmann-La Compañía Ejemplo Ltd. (b):		
A corto plazo	\$ 2,600,000	2,300,000
	=====	=====

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

- (a) A partir del 1o. de octubre de 2009, Compañía Ejemplo Pharmholding, B. V. administra los flujos de efectivo de la Compañía, mediante el esquema de Tesorería Corporativa, situación que genera cuentas por cobrar por efectivo recibido (préstamo obtenido) o cuentas por pagar por efectivo transferido (préstamo otorgado), sin vencimiento específico y que generan intereses a tasa de Cetes a 28 días en caso de operaciones en pesos y tasa Libor en caso de operaciones en dólares.

Hasta el 30 de septiembre de 2009, Compañía Ejemplo Pharmholding, B. V. administró los flujos de efectivo de las compañías relacionadas en México a través de Compañía Ejemplo, S. A. de C. V., mediante el esquema de Tesorería Corporativa, situación que generó cuentas por cobrar por efectivo recibido (préstamo obtenido) o cuentas por pagar por efectivo transferido (préstamo otorgado), sin vencimiento específico y que generaron intereses a tasa de Cetes a 28 días en caso de operaciones en pesos y tasa Libor en caso de operaciones en dólares.

- (b) El 23 de octubre y 29 de mayo de 2009, la Compañía recibió dos préstamos de F. Hoffmann-La Compañía Ejemplo Ltd., por \$1,800,000 y \$800,000, con fecha de vencimiento el 28 de mayo de 2010 a una tasa de interés de 9.1% con vencimientos trimestrales.

El monto por pagar a F. Hoffmann-La Compañía Ejemplo Ltd. al 31 de diciembre de 2008, corresponde a dos préstamos por \$500,000 y \$1,800,000 con vencimientos en mayo de 2009 a una tasa de interés TIIE a 91 días más 1% con vencimientos trimestrales.

Las cuentas por cobrar y por pagar de las demás partes relacionadas nacionales corresponden a operaciones en cuenta corriente. Las cuentas por cobrar y por pagar a partes relacionadas extranjeras corresponden a operaciones de compra-venta de mercancías y regalías, principalmente.

(8) Otras cuentas por cobrar-

Las otras cuentas por cobrar se integran como sigue:

		<u>2009</u>	<u>2008</u>
Impuesto sobre la renta por recuperar	\$	93,849	42,285
Impuesto al valor agregado por recuperar		196,664	111,331
Otros		<u>10,001</u>	<u>2,337</u>
	\$	300,514	155,953
		=====	=====

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

(9) Inventarios-

Los inventarios se integran como sigue:

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Producto terminado	\$ 2,126,665	1,600,516
Materias primas	213,214	103,036
Producción en proceso y productos semiterminados	<u>-</u>	<u>9,125</u>
	2,339,879	1,712,677
Menos estimación para obsolescencia y lento movimiento	<u>(96,902)</u>	<u>(124,650)</u>
	2,242,977	1,588,027
Mercancías en tránsito	7,060	11,248
Anticipos a proveedores	<u>7,633</u>	<u>1,987</u>
	\$ 2,257,670	1,601,262
	=====	=====

(10) Maquinaria, mobiliario y equipo-

Los maquinaria, mobiliario y equipo se analizan como sigue:

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Maquinaria y equipo de laboratorio	\$ 54,613	56,248
Mobiliario y equipo de oficina	15,358	15,975
Equipos de diagnósticos otorgados en comodato	<u>786,360</u>	<u>638,868</u>
	<u>856,331</u>	<u>711,091</u>
Menos depreciación acumulada	<u>479,172</u>	<u>367,365</u>
	377,159	343,726
Construcciones en proceso ⁽¹⁾	<u>425,804</u>	<u>380,471</u>
	\$ 802,963	724,197
	=====	=====

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

- (1) En 2006, la Compañía inició la construcción de una planta en Toluca, Estado de México, para la producción de medicamentos de "alta y baja potencia. Se estima que iniciará operaciones el primer semestre de 2010, el costo estimado para concluir la construcción es de \$9,178, aproximadamente.

(11) Provisiones-

Las provisiones se integran como sigue:

	<u>Gastos legales</u>	<u>Otras</u>	<u>Total</u>
Saldos al 31 de diciembre de 2008	\$ 18,697	5,752	24,449
Incrementos cargados a resultados	5,675	45,864	51,539
Pagos	<u>(18,752)</u>	<u>(45,046)</u>	<u>(63,798)</u>
Saldos al 31 de diciembre de 2009	\$ 5,620	6,570	12,190
	=====	=====	=====

(12) Impuestos a la utilidad (impuesto sobre la renta (ISR) e impuesto empresarial a tasa única (IETU))-

De acuerdo con la legislación fiscal vigente las empresas deben pagar el impuesto que resulte mayor entre el ISR y el IETU. En los casos que se cause IETU, su pago se considera definitivo, no sujeto a recuperación en ejercicios posteriores. La Ley del ISR vigente al 31 de diciembre de 2009, establece una tasa aplicable del 28% y, conforme a las reformas fiscales vigentes a partir del 1o. de enero de 2010, la tasa del ISR por los ejercicios fiscales de 2010 al 2012 es del 30%, para 2013 será del 29% y de 2014 en adelante del 28%. La tasa del IETU es del 17% para 2009 y, a partir de 2010 en adelante del 17.5%.

Debido a que, conforme a estimaciones de la Compañía, el impuesto a pagar en los próximos ejercicios es el ISR, los impuestos diferidos al 14 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2008 se determinaron sobre la base de ese mismo impuesto.

El gasto por impuestos a la utilidad se integra por lo siguiente:

		<u>2009</u>	<u>2008</u>
ISR sobre base fiscal	\$	33,729	88,134
ISR diferido		<u>(1,524)</u>	<u>(66,454)</u>
Gasto por ISR del año		32,205	21,680
Gasto de ISR de años anteriores		<u>55,722</u>	<u>40,528</u>
Gasto por ISR en resultados	\$	87,927	62,208
		=====	=====

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

El gasto de impuestos atribuible a la utilidad antes de impuestos a la utilidad, fue diferente del que resultaría de aplicar la tasa de 28% de ISR a la utilidad, como resultado de las partidas que se mencionan a continuación:

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Gasto "esperado" \$	62,827	106,913
Incremento (reducción) resultante de:		
Efecto de la inflación, neto	12,683	8,280
Gastos no deducibles	5,236	3,278
Efecto de cambios publicados en las leyes y tasas	5,679	-
Estímulo fiscal Conacyt	(10,349)	(40,968)
Gasto fiscal deducible	(44,010)	(41,838)
Otros, neto	<u>139</u>	<u>846</u>
Gasto por ISR	32,205	36,511
Insuficiencia en provisión de ISR del año	<u>-</u>	<u>(14,831)</u>
Gasto por ISR del año \$	32,205	21,680
	=====	=====

Los efectos de impuestos de las diferencias temporales que originan porciones significativas de los activos y pasivos de impuestos diferidos, al 14 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2008, se detallan a continuación:

	<u>2009</u>	<u>2008</u>
Activos diferidos:		
Estimación para saldos de cobro dudoso, descuentos por pronto pago y devoluciones \$	27,418	18,186
Provisiones de pasivo (incluye pasivos acumulados)	<u>6,068</u>	<u>9,563</u>
Total de activos diferidos, netos	<u>33,486</u>	<u>27,749</u>
Pasivos diferidos:		
Anticipo a proveedores	267	73
Inventarios	89,857	90,082
Inmuebles, maquinaria y equipo	25,023	24,308
Pagos anticipados	<u>3,529</u>	<u>-</u>
Total de pasivos diferidos brutos	<u>118,676</u>	<u>114,463</u>
Pasivo diferido en el balance general \$	85,190	86,714
	=====	=====

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

De conformidad con la ley vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, las compras de inventarios eran deducibles en el ejercicio en que se realizaban, independientemente de la fecha en que se vendieran, lo que originó el pasivo diferido que se muestra anteriormente. A partir de 2005, los inventarios son deducibles en el momento en que se venden, estableciéndose reglas para la acumulación del saldo de inventarios al 31 de diciembre de 2004, en períodos que dependen de las circunstancias de cada empresa.

La Ley del ISR vigente al 31 de diciembre de 2009 establece una tasa aplicable del 28% en 2009 y, conforme a las reformas fiscales vigentes a partir del 1o. de enero de 2010, la tasa del ISR por los ejercicios fiscales de 2010 a 2012 es del 30%, para 2013 será del 29% y de 2014 en adelante del 28%. Como resultado de estos cambios en la tasa, en el año que terminó el 31 de diciembre de 2009 la Compañía reconoció un incremento en los pasivos diferidos, netos, por \$5,679, el cual se cargó a los resultados de 2009.

(13) Capital contable-

A continuación se describen las principales características de las cuentas que integran el capital contable:

(a) Estructura del capital social-

Al 14 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2008, el capital social está integrado por 3,500,000 acciones comunes nominativas, sin expresión de valor nominal, como sigue:

<u>Número de acciones</u>	<u>Descripción</u>	<u>Importe</u>
25,000	Capital social mínimo fijo, sin derecho a retiro	
<u>3,475,000</u>	Capital social variable, con un máximo ilimitado	
3,500,000	Capital social histórico	\$ 2,180
=====	Incremento por actualización	<u>898,228</u>
	Capital social expresado en pesos de poder adquisitivo el 31 de diciembre de 2007	\$ 900,408
		=====

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

(b) Utilidad integral-

Durante el período comprendido del 1o. de enero al 14 de diciembre de 2009 y el año terminado el 31 de diciembre de 2008, no existieron partidas que, de conformidad con las NIF aplicables, tuvieran que llevarse directamente al capital contable, por lo que la utilidad integral equivale a la utilidad neta del ejercicio, que se presenta en los estados de resultados.

(c) Dividendos-

El 27 de marzo de 2008, la Asamblea General Ordinaria de Accionistas acordó decretar dividendos por la cantidad de \$550,000.

(d) Restricciones al capital contable-

La utilidad neta del ejercicio está sujeta a la separación de un 5%, para constituir la reserva legal, hasta que ésta alcance la quinta parte del capital social. Al 14 de diciembre de 2009 la reserva legal asciende a \$532 (\$436 históricos).

El importe actualizado, sobre bases fiscales, de las aportaciones efectuadas por los accionistas, puede reembolsarse a los mismos sin impuesto alguno, en la medida en que dicho monto sea igual o superior al capital contable.

Las utilidades sobre las que no se ha cubierto el impuesto sobre la renta (ISR) y las otras cuentas del capital contable, originarán un pago de ISR a cargo de la Compañía, en caso de distribución, a la tasa de 30%, por lo que los accionistas solamente podrán disponer del 70% de los importes mencionados.

(14) Compromisos y pasivos contingentes-

- (a)** La Compañía ha celebrado contratos de prestación de servicios con Grupo Compañía Ejemplo Syx de México, S. A. de C. V. (parte relacionada), en los cuales ésta se compromete a prestarle servicios técnicos, administrativos, financieros y de producción necesarios para su operación. Estos contratos son por tiempo indefinido. El total de pagos por este concepto fue de \$1,952,627 en 2009 y \$1,848,970 en 2008 y se presentan en el costo de venta, gastos de venta y administración en los estados de resultados de esos años.
- (b)** La Compañía se encuentra involucrada en varios juicios y reclamaciones, derivados del curso normal de sus operaciones, que se espera no tengan un efecto importante en su situación financiera y resultados de operación futuros.

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

Se tiene un juicio de nulidad promovido por la Compañía por concepto de un crédito fiscal en materia de impuesto sobre la renta del ejercicio de 2002, cuya resolución emitió la Administración Central Jurídico Internacional y de Normatividad de Grandes Contribuyentes y el Administrador Central de Auditoría Fiscal Internacional. El monto del crédito asciende a \$130,169, incluyendo recargos y multas, a la fecha de los estados financieros, este juicio está en proceso y no hay elementos para evaluar una sentencia favorable o desfavorable a los intereses de Compañía Ejemplo, S. A. de C. V.

- (c) De acuerdo con la legislación fiscal vigente, las autoridades tienen la facultad de revisar hasta los cinco ejercicios fiscales anteriores a la última declaración del impuesto sobre la renta presentada.

Durante el mes de noviembre de 2007, la Administración Central de Fiscalización de Precios de Transferencia, adscrita a la Administración General de Grandes Contribuyentes, del Servicio de Administración Tributaria, inició su facultad, tal como se describe en el inciso anterior de revisar el ejercicio fiscal comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 2003, a través del contador público que dictaminó ese año. Al 26 de febrero de 2010 la revisión aún está en proceso.

- (d) De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, las empresas que realicen operaciones con partes relacionadas están sujetas a limitaciones y obligaciones fiscales, en cuanto a la determinación de los precios pactados, ya que éstos deberán ser equiparables a los que se utilizarían con o entre partes independientes en operaciones comparables.

En caso de que las autoridades fiscales revisaran los precios y rechazaran los montos determinados, podrían exigir, además del cobro del impuesto y accesorios que correspondan (actualización y recargos), multas sobre las contribuciones omitidas, las cuales podrían llegar a ser hasta de 100% sobre el monto actualizado de las contribuciones.

(15) Autoseguro-

La Casa Matriz tiene establecida una política corporativa de autoseguro; por lo tanto, al 14 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2008, la Compañía no había contratado seguros locales para cubrir posibles pérdidas de inventarios y activos fijos.

(16) Pronunciamientos normativos emitidos recientemente-

El CINIF ha emitido la NIF que se menciona en la hoja siguiente, la cual entra en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1o. de enero de 2010 ó 2011, según se indica.

(Continúa)

COMPAÑÍA EJEMPLO, S. A. DE C. V.

Notas a los Estados Financieros

(Miles de pesos)

(NIF C-1 “Efectivo y equivalentes de efectivo”- Sustituye al Boletín C-1 “Efectivo” y entra en vigor a partir del 1o. de enero de 2010. Los principales cambios respecto al Boletín que sustituye son:

- Requiere la presentación dentro del rubro de “Efectivo y equivalentes de efectivo” en el balance general, del efectivo y equivalentes de efectivo, restringidos.
- Se sustituye el término de “inversiones temporales a la vista” por el de “inversiones disponibles a la vista”.
- Se incluye como característica para identificar las inversiones disponibles a la vista el que deben ser valores de disposición inmediata, por ejemplo las inversiones con vencimiento hasta de 3 meses a partir de su fecha de adquisición.
- Incluye la definición de los términos: costo de adquisición, equivalentes de efectivo, efectivo y equivalentes de efectivo restringidos; inversiones disponibles a la vista, valor neto de realización, valor nominal y valor razonable.

La administración estima que la adopción de esta nueva NIF no generará efectos importantes.

CONCLUSIÓN

Desde el año 2009 y hasta la actualidad en México, la profesión de contaduría pública ha experimentado diversos cambios en la normatividad contable, con la finalidad de homologar las Normas de Información Financiera a una normatividad internacional (International Financial Reporting, IFRS), a la par de converger en las normas internacionales de auditoría, esto presenta un gran reto a la profesión, exige al auditor una mayor capacitación y a la vez una mayor especialización con la finalidad de responder a las exigencias de los nuevos mercados.

La auditoría externa es uno de los campos de acción de la profesión contable que quizá sea el más regulado y sujeto a escrutinio público, por la naturaleza misma de dicha clase de trabajo, que es generar confianza entre los usuarios de la información financiera; si a esto le agregamos los escándalos financieros que han tenido como consecuencia la desconfianza en la profesión, se vuelve aún mayor la necesidad de generar mayor credulidad en el trabajo del auditor externo.

Estas circunstancias han derivado en la creación de nuevas regulaciones, legislaciones, normas y procedimientos de revisión que hacen que el trabajo de auditoría se vuelva más complejo y requiera de mayor tiempo y mayores programas de aprendizaje y actualización, con los costos que esto implica, así como de inversión en tecnologías. Todo ello para coadyuvar al cumplimiento de un alto estándar moral y ético.

El desarrollo de nuevas formas de negocios, la complejidad de los sistemas financieros y la innovación tecnológica son factores que han hecho que la contabilidad sea cada vez más compleja y, por ende, la función de auditoría también. Lo anterior, requiere que con mayor frecuencia se integren a los equipos de auditoría, especialistas que ayuden al auditor a realizar pruebas o análisis, para evaluar la evidencia de los registros.

La auditoría implica todo un proceso que permita al Contador Público, evidenciar que las operaciones que realizó el cliente son reales, que existen, están completas, bien valuadas, registradas en el periodo contable correcto y salvaguardadas.

El reto para los auditores externos es muy grande, los trabajos realizados deben cumplir con todos los elementos de calidad que exigen las normas, sin embargo es imposible que el Contador Público adquiriera el conocimiento pleno en todas las áreas existentes de la profesión, por lo que día a día será más necesario el apoyo de otras profesiones con la finalidad de cubrir todos los procedimientos que conllevan a emitir una opinión confiable sobre la información financiera.

El auditor externo debe buscar el establecer relaciones profesionales con otras profesiones o expertos, en la actualidad la ayuda entre profesionistas es importante, contar con especialistas que colaboren para la auditoría financiera, sin duda, logra la eficiencia y calidad de las revisiones a la información financiera, cumpliendo y satisfaciendo las presentes y futuras exigencias de la sociedad en general.

Anexos

Anexo A-1 “Guía para la revisión de los beneficios a los empleados por terminación y al retiro”

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 1 de 27

Ciente	Periodo terminado	P / T número
Compañía Ejemplo, S.A. de C.V.	31 de Diciembre de 2009	XX
Preparado por		Fecha (mm/dd/aa)
		9 de Enero de 2010

Propósito

El propósito de este papel de trabajo es documentar el cumplimiento con las disposiciones establecidas en la Norma de Información Financiera D-3, (NIF D-3) “Beneficios a los empleados”.

La NIF D-3 establece las normas de contabilidad aplicables a beneficios a los empleados, relativas a beneficios directos a corto y largo plazo, beneficios por terminación y al retiro, fijando las bases de cuantificación de su costo y pasivos, así como las reglas de reconocimiento y revelación, definiendo las bases para la aplicación de tasas en las hipótesis financieras de los cálculos actuariales y las reglas para la valuación de los beneficios a los empleados en el momento en que se decide efectuar reducciones, liquidaciones, o ambas, de los beneficios del plan de remuneraciones al retiro.

Aplicabilidad

Esta guía de revisión es aplicable a todas las entidades que incurran en beneficios a los empleados por terminación y al retiro, exceptúa las relacionadas con compensaciones en acciones de la misma entidad o cualquier instrumento relacionado con dichas acciones, otorgadas a los trabajadores, así como para documentar la conclusión de auditoría.

Se deberá completar una cédula de información para cada uno de los planes sujetos a revisión, debiéndose archivar éstas en la sección donde se revise la nómina y sus costos relacionados.

Objetivos

Los objetivos de auditoría que deben cubrirse son los siguientes:

- Cerciorarse que los resultados del ejercicio se hayan afectado con el “costo neto del período”, relativo a los planes de beneficios por terminación y al retiro.
- Comprobar que el pasivo por beneficios a los empleados, de acuerdo con las definiciones de la NIF D-3, esté debidamente reflejado en los estados financieros de la compañía sujeta a revisión.

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 2 de 27

- Comprobar que los supuestos actuariales sean razonables y compatibles entre sí.
- Cerciorarse que la información que sirvió de base para los cálculos actuariales sea razonable.
- Asegurarse que se cumplan los requisitos de presentación y revelación incluidos en la NIF D-3.
- Asegurarse que se hayan cumplido las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) para la deducibilidad de los costos y/o aportaciones a los planes.

Contenido

Esta guía se divide en las siguientes secciones:

- I Información general
- II Documentación requerida para llevar a cabo la revisión
- III Revisión
- IV Aspectos fiscales
- V Información para los estados financieros
- VI Conclusiones

Aprobaciones

Nombre	Firma	Fecha (mm/dd/aa)
XXXX Auditor Encargado		
XXXXX Gerente Encargado		
XXXXXXXX Socio Encargado		

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 3 de 27

I. Información general:

Nombre del plan	<u>Beneficios por retiro, prima de antigüedad y beneficios por terminación</u>
Fecha del informe de valuación del actuario – actual y anterior	<u>23 Diciembre 2009/</u>
Fecha de valuación-actual y anterior	<u>31 Diciembre 2009/</u>
Nombre de quien contesta la cédula de información	<u>XXXX</u>

II. Documentación requerida para llevar a cabo la revisión:

	<u>Incluido en los PT</u>	
	<u>Si</u>	<u>No</u>
A. Cuaderno de valuación actuarial del año en curso y del año Anterior	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
B. Estado de cuenta del fideicomiso donde se encuentran depositados los activos del plan, por el año en curso y el año anterior	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
C. Plan de pensiones (<u>debe</u> estar en el archivo permanente)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
D. Censo de los empleados e información sobre activos del plan y/o supuestos, proporcionados al actuario	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
E. Tipos de plan de beneficios (marcar "X" en los aplicables):		
Prima de antigüedad al retiro	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pensiones	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Plan Flex	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aportaciones adicionales de retiro por los participantes del plan	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Otros beneficios posteriores al retiro	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 4 de 27

III. Revisión:

La NIF D-3, párrafo 3, define los beneficios a los empleados, basados en cálculos actuariales, por terminación¹ y al retiro².

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	Hecho por
1.	Asegúrese de que la compañía tenga en su poder el informe de valuación actuarial, firmado en original por el actuario responsable de la valuación, y obtenga copia del mismo para nuestros papeles de trabajo. La falta del informe, con firma autógrafa del actuario, será causa de una salvedad en nuestro dictamen.	Se cuenta con copia del estudio realizado por actuario independiente.	PLT N-15
2.	Describa las generalidades del beneficio utilizado por la compañía para determinar el pasivo y el costo de las obligaciones laborales originadas por el mismo. Asegúrese que la descripción incluya, cuando menos, la forma en que la compañía controla:	Ver generalidades documentadas en memo	PLT 9-Ene-10 N-16
	(a) Que la información sobre los empleados de la compañía, en la que se basan los cálculos, sea fidedigna.	Se verificaron los empleados seleccionados en N-18 para verificar que los datos utilizados son correctos	PLT 9-Ene-10 N-18

¹ Son remuneraciones que se pagan al empleado y/o a sus beneficiarios que se pagan al término de la relación laboral antes de haber llegado a su edad de jubilación (por ejemplo: indemnizaciones legales por despido, bonos o compensaciones especiales ofertadas a cambio de una renuncia voluntaria, primas de antigüedad por causas de muerte, invalidez, despido y separación voluntaria antes de la fecha de jubilación, etc)

² Son remuneraciones que se pagan al empleado y/o sus beneficiarios al alcanzar el trabajador su edad de jubilación o con posterioridad a esta, y en algunos casos con anterioridad a esta si alcanza su condición de elegibilidad (por ejemplo: pensiones, primas de antigüedad e indemnizaciones ya sea por jubilación o retiro sustitutos de jubilación y otros beneficios al retiro)

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 5 de 27

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	Hecho por
	(b) Que la afectación del pasivo y/o el fondo, por pagos a empleados que se jubilen o se den de baja, sea únicamente por beneficios por terminación, al retiro y/o algún otro concepto específicamente cubierto por el plan y que no incluya pagos por otros conceptos, como pudieran ser compensaciones por despido injustificado.	No se han identificado pagos por conceptos diferentes a los mencionados	PLT 9-Ene-10 N-16
	(c) Que el manejo de los activos del fondo, en su caso, sea adecuado; que estos estén protegidos contra su malversación y que cumplan con las disposiciones fiscales relativas (ver sección IV).	Ver comentarios en la sección IV, de esta guía	PLT 9-Ene-10 N-4
3.	Documente la evaluación preliminar del riesgo inherente y de control y evalúe la conveniencia de hacer pruebas de eficacia operativa a la medida, cuidando de no duplicar trabajo que se hubiera hecho en las revisiones de nóminas y egresos.	Se confió en el control interno de nóminas (probado en 2008), donde no se detectaron situaciones que pudieran indicarnos la posibilidad de errores o irregularidades	PLT 6-Ene-10 N.02, N.03
4.	Solicite, directamente al actuario, la cédula de información incluida en el Apéndice I, que muestra, en forma comparativa con el año anterior, los supuestos actuariales (tales como: tasa de interés, rotación de personal, tasa de incremento en salarios, etc.) y juzgue su razonabilidad.	Esta información se encuentra en la página 3 del cálculo actuarial	PLT 9-Ene-10 N-15
5.	Obtenga el estudio actuarial relativo y: a) Asegúrese que la valuación actuarial se hizo a la fecha de los estados financieros o en los tres meses anteriores, en forma consistente.	Valuación realizada al 31 de Diciembre de 2009	PLT 9-Ene-10 N-15

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 6 de 27

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	Hecho
	b) En caso que la valuación se haya hecho en los tres meses anteriores, en forma consistente, asegúrese de que no existen cambios importantes entre la fecha del cálculo y la fecha de los estados financieros tales como (i) Altas y bajas del personal (ii) Ajustes a sueldos y salarios (iii) pagos, (iv) etc. Asimismo tratándose de un marco de contabilidad inflacionaria, asegúrese que los distintos componentes del plan estén expresados en pesos de la fecha de los estados financieros.	N/A	
	c) Asegúrese que el cálculo actuarial incluye las situaciones reales de la compañía al inicio del ejercicio, tales como: la existencia de pasivos registrados, fondos constituidos y/o cualquier variante o combinación de ambos.	Ver memo	PLT 9-Ene-10 N-16
	d) Asegúrese que el método utilizado sea el de servicios prestados con sueldos proyectados, denominado "método de crédito unitario proyectado", que es el único aceptado por la NIF D-3 (párrafo 52). Si el informe del actuario no incluye la mención de haber utilizado este método, solicite la confirmación escrita respectiva.	Fue utilizado el método de crédito unitario proyectado. Ver cálculo actuarial, página 17	PLT 9-Ene-10 N-15
6.	Asegúrese que la documentación proporcionada por la compañía a los actuarios sea la utilizada para el cálculo (integridad de la base de datos proporcionada al actuario). Para este efecto: a) Revise, en forma selectiva, de preferencia por los empleados seleccionados para la revisión de nóminas, la información proporcionada al actuario, tal como sueldo, antigüedad en el empleo, etc	Partiendo de la BDD proporcionada al actuario, se realizó una selección, y se verificó que la información fuera real	PLT 9-Ene-10 N-18
	b) Asegúrese de que los sueldos en vigor y número de empleados proporcionados al actuario sean correctos.	Se tomaron los sueldos de las nóminas de octubre y noviembre de 2009	PLT 9-Ene-10 N-18

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 7 de 27

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	Hecho por
7.	Identifique todos los supuestos que utilizó el actuario y asegúrese que sean razonables, de acuerdo con la experiencia de la compañía. Estos supuestos incluyen:		
	a) Tasas de descuento – Asegúrese que estén de acuerdo con el entorno económico.	Ver memo	PLT 9-Ene-10 N-16
	b) Tasas de rotación – Asegúrese que se estén considerando las tasas de rotación promedio experimentada por la compañía en años pasados.	Ver memo	
	c) Tasas de morbilidad ³ .	Ver memo	
	d) Tasas de mortalidad.	Ver memo	
	e) Tasas de incremento en sueldos incluyendo <i>carrera salarial</i> ⁴ .	Ver memo	
8.	En caso que, en los puntos anteriores, haya observado situaciones que no sean convincentes, o cambios en las bases utilizadas, considere, en conjunto con el equipo de auditoría, reunirse con el actuario, para discutir estos aspectos y sus conclusiones.	N/A	
9.	Asegúrese que el reconocimiento del (los) plan(es) en el balance general está de acuerdo con la NIF D-3 (párrafos 115 a 125).	N/A	
	a) Si la obligación por beneficios definidos (OBD) ⁵ , mas/menos las partidas pendientes de amortizar (PPA) ⁶ , es	N/A	

³ Corresponde al índice que indica el número de personas de una comunidad que enferman durante un periodo determinado.

⁴ Posibles promociones que pudiera tener el trabajador a lo largo de su vida activa en la empresa.

⁵ Representa el valor presente de todos los beneficios devengados de acuerdo con los años de servicio prestados que la entidad espera pagar al empleado jubilado o sus beneficiarios.

⁶ Están constituidas por el saldo del servicio pasado y por el saldo de ganancias o pérdidas actuariales, aún no amortizadas.

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 8 de 27

	mayor que los activos del plan (AP) ⁷ , se reconoce un pasivo.		
No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	Hecho por
	b) Si la OBD, mas/menos las PPA, es menor que los AP, se reconoce un activo. ⁸	N/A	
	c) En caso que el plan no se encuentre fondeado (no existan AP), se debe reconocer el Pasivo Neto Projectado (PNP) o en su caso un Activo Neto Projectado (ANP), si las PPA son mayores a la OBD.		PLT 9-Ene-10 N-15
	d) Asegúrese del correcto registro contable de la aportación al fondo en el ejercicio. Recuerde que la aportación al fondo no necesariamente es igual al cargo a resultados.	N/A	
	e) Asegúrese que las inversiones que constituyen el fondo estén valuadas a valor de mercado. Las variaciones en la valuación de las inversiones deben formar parte del rendimiento de los activos del plan, que se sujetarán a amortización, en su caso.	N/A	
10.	Asegúrese que el reconocimiento del plan en el estado de resultados está de acuerdo con la NIF D-3, y que incluye los siguientes componentes:		
	a) Costo laboral del servicio actual (CLSA) – Representa el costo del periodo de los beneficios por haber cumplido un año más de vida laboral, con base en los planes de beneficios.		PLT 9-Ene-10 N-16
	b) Costo financiero (CF) – Corresponde al costo de financiamiento por el periodo atribuible a las obligaciones, considerando en su cálculo los pagos estimados del periodo.		PLT 9-Ene-10 N-16

⁷ Son los recursos que han sido específicamente destinados para cubrir los beneficios al retiro y, en su caso los beneficios por terminación y directos a largo plazo. Son activos restringidos en un fideicomiso o, de otra forma, segregados para que solo puedan ser utilizados para el pago de obligaciones al retiro y terminación.

⁸ Esto representa un pago anticipado de las remuneraciones al retiro que, fiscalmente, tiene las implicaciones que se indican en la sección IV, Aspectos Fiscales.

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 9 de 27

	c) Rendimiento esperado de los activos del plan (REAP)- Corresponde a los intereses generados por el fondo en que están invertidos los activos y fluctuaciones por cambio de valor.		PLT 9-Ene-10 N-16
--	---	--	--------------------------------

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	Hecho por
	<p>d) Servicios pasados (SP) – Representa la amortización o reconocimiento directo en el periodo del SP derivado de: (i) introducción de un nuevo plan o modificaciones al plan (ii) amortización del pasivo o activo de transición.</p> <p>Las modificaciones al plan se reconocen de la siguiente manera:</p> <p><i>Beneficios al retiro</i> se amortizan en los años de vida laboral promedio remanente de los empleados que recibirán los beneficios y en el caso de que el empleado este jubilado o haya alcanzado la condición de elegibilidad el SP correspondiente debe reconocerse inmediatamente en resultado</p> <p><i>Beneficios por terminación</i> el reconocimiento se hará de manera inmediata.</p>		PLT 9-Ene-10 N-16
	e) Ganancias o pérdidas actuariales (GPA) ⁹ - Se generan por cambios en los supuestos utilizados para calcular las obligaciones por beneficios definidos, principalmente en las hipótesis demográficas, así como por reducciones que no modifiquen de		PLT 9-Ene-10 N-16

⁹ Debe documentarse el origen de los cambios en los supuestos y de los ajustes por experiencia, que deben coincidir con las operaciones que ha efectuado la compañía para tal efecto durante el periodo sujeto a revisión, así como muestras conclusiones sobre su razonabilidad.

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 10 de 27

	manera substancial las obligaciones definidas, la vida laboral remanente y los ajustes por la valuación de activos del plan.		
--	--	--	--

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	Hecho por
	<p>f) <i>Reconocimiento de la GPA Beneficios al retiro</i> Identifique la opción de que la entidad pueda reconocer directamente en los resultados del periodo conforme se devenga o amortizarla en periodos.</p> <p>Si opta por amortizarla en periodos futuros cerciórese que el saldo al principio del periodo, que exceda del 10% del monto mayor entre la OBD y los AP (banda de fluctuación), se amortice en los años de vida laboral promedio remanente de los trabajadores que recibirán los beneficios¹⁰. Si no excede del 10%, podrá no amortizarse y formará parte de las PPA que, en el transcurso del tiempo, pueden compensarse, sin afectar los registros contables, hasta el momento de la liquidación de la obligación, o bien, cuando se efectúen reducciones o extinciones de los beneficios del plan.</p> <p>Si la entidad a partir del 1o. de enero de 2008 opta por reconocer directamente en resultados las ganancias o pérdidas actuariales conforme se devengan, cualquier saldo por amortizar no reconocido previamente por concepto de beneficios al retiro por prima de antigüedad y pensiones, podrá amortizarlo en línea recta en un plazo no mayor a cinco años o reconocerlo directamente en los resultados de 2008, como otros ingresos y gastos</p>	<p>En 2008 se reconocieron inmediatamente, mientras que en 2009, se reconoció directamente un cargo a resultados. Ver cálculo actuarial página 4.</p>	<p>PLT 9-Ene-10 N-16</p>

¹⁰ En caso de que más del 75% de los trabajadores participantes del plan estén jubilados, la amortización será de acuerdo con la expectativa de vida del grupo jubilado.

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 11 de 27

	<i>Beneficios por terminación</i> Verifique se el reconocimiento se realice de manera inmediata en resultados sin la posibilidad de aplicar alguna banda de fluctuación.		
--	--	--	--

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 12 de 27

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	Hecho por
11.	Existen eventos importantes que requieren una nueva valuación, como: reducción y liquidación anticipada de obligaciones por beneficios al retiro. ¹¹ En este caso, asegúrese de que la entidad reconozcan las ganancias o pérdidas resultantes, estas ganancias o pérdidas deben de incluir lo siguiente:		
	a) Cambio en el valor presente de la OBD	N/A	
	b) Variación en el valor razonable de los AP.	N/A	
	c) PPA que no hubieran sido reconocidas de acuerdo a lo mencionado en los incisos 10d y 10f. <i>Cuando la reducción y/o liquidación anticipada de las obligación cubra una parte de la OBD, debe determinarse el efecto en resultados conforme a lo siguiente:</i>	N/A	
	a) El informe actuarial debe incluir la OBD antes y después del evento.	N/A	
	b) Determinar el monto de reducción de la OBD y	N/A	
	c) Aplicar la proporción anterior al monto de las PPA aún no amortizadas.	N/A	
	d) En su caso, se podrá utilizar otra base mas apropiada de acuerdo con las circunstancias, por ejemplo, si el monto obtenido de la situación del plan ¹² antes y después del evento es una ganancia, podrias ser mas apropiado primero en su totalidad, de ser factible, a cualquier SP no amortizado del mismo plan de beneficios.	N/A	

¹¹ Los pagos anticipados a los trabajadores y las transferencias de activos y pasivos, siempre y cuando sean actos irrevocables que liberen a la entidad de la responsabilidad primaria de los beneficios definidos que se liquidan, así como de los riesgos de los activos y pasivos transferidos, de hecho constituyen una liquidación de obligaciones por beneficios ya ganados. Sin embargo, si los trabajadores continúan trabajando para la entidad, pueden continuar recibiendo beneficios definidos en el futuro en el propio plan o en otro nuevo.

¹² La situación del plan es la diferencia entre la OBD y los AP, la cual puede presentar un bajo o sobre fondeo.

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 13 de 27

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	Hecho por
	<p>El resultado obtenido, incluida la variación de la OBD, corresponde a la ganancia o pérdida por reducción y/o liquidación anticipada de obligaciones.</p> <p><i>Nota:</i> Una reducción y/o liquidación anticipada de obligaciones puede calificar como parte de la discontinuación de un segmento conforme lo señala la NIF C-15 "deterioro del valor de los activos de larga duración y su disposición". Si es el caso, el reconocimiento del efecto de la reducción y/o liquidación anticipada de obligaciones forma parte de los resultados de la discontinuación de acuerdo con lo señalado por dicha NIF.</p>	N/A	
12.	Asegúrese que se registró correctamente la nueva valuación, el costo neto del período y la utilidad o pérdida derivada del evento, considerando la diferencia entre la OBD en la fecha en que se toma la decisión de reducción, ajustada por los pagos especiales derivados del evento, y la OBD que resulta después de la reducción, como sigue ¹³ :	N/A	
	a) Si la diferencia representa una reducción en la OBD, existe una ganancia. En caso de que esta cantidad exceda el monto neto de las pérdidas actuariales y los servicios pasados, dicho monto neto se elimina. Si no excede, se reducen las pérdidas actuariales, hasta el importe de la ganancia.	N/A	

¹³ La suma de los conceptos obtenidos de la aplicación de este párrafo representa la pérdida o ganancia total de la reducción. En caso de ser una pérdida, se reconoce en el momento en que se toma la decisión de la reducción. Si es una ganancia, se reconoce en la proporción que se vaya liquidando al personal.

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 14 de 27

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	Hecho por
	b) Si la diferencia en la OBD representa un aumento, existe una pérdida. Si esta cantidad excede la suma de las ganancias actuariales más el saldo del activo de transición (en caso de existir), se tiene una pérdida por el evento. Si no excede, se reducen las ganancias actuariales, hasta el importe de la pérdida y el activo de transición.	N/A	
13.	Si los pagos por concepto de liquidación exceden la suma del CLSA más el CF del período, se debe reconocer una ganancia o pérdida por este evento.	N/A	
14.	Cuando se adopten las reglas relativas a las obligaciones por terminación y al retiro, cerciórese que la diferencia al principio del año, que resulte de comparar la obligación por beneficios definidos (derivada de las remuneraciones al término de la relación laboral) con el pasivo previamente reconocido, ya sea deudora o acreedora (activo o pasivo de transición), se trate contablemente en cualquiera de las dos formas siguientes:	N/A	
	a) Se amortice en línea recta, durante la vida laboral promedio remanente de los trabajadores que se espera reciban dichas remuneraciones. En este caso, la amortización debe formar parte del costo neto del período.	N/A	
	b) Cuando se trate de la corrección de un error, es decir, cuando en años anteriores no se hayan reconocido los beneficios a los empleados por terminación y al retiro de acuerdo a la NIF D-3, asegúrese que el tratamiento contable esté de acuerdo con lo establecido por la NIF B-1 "Cambios contables y correcciones de errores", además asegúrese de: (i) De que existe un cálculo actuarial al 1° de enero de 2008.	N/A	
			Hecho

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 15 de 27

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	por
	(ii) De que existe una salvedad o una negación en el informe de 2007 por el no reconocimiento de la NIF D-3. (iii) En el caso de que se registre un efecto material en los resultados del ejercicio de 2008 por costos relacionados a ejercicios anteriores, evalúe la probabilidad de calificar la opinión para el ejercicio de 2008.	N/A	
15.	Obtenga, directamente del fiduciario, confirmación del monto y composición del fondo, valuado a la fecha de cierre del ejercicio. En caso que el importe confirmado no sea igual al tomado por el actuario en la valuación, deben divulgarse ambos.	N/A	

B. REMUNERACIONES POR OTROS BENEFICIOS POSTERIORES AL RETIRO

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	Hecho por
16.	Indague sobre la existencia de otros beneficios posteriores al retiro ¹⁴ , que se otorguen como prestación para los trabajadores o sus beneficiarios, a partir del momento de retiro, de manera adicional al plan de pensiones, tales como: <ul style="list-style-type: none">■ Seguro de vida para jubilados.■ Protección de la salud del jubilado y su familia.■ Despensas de jubilados.■ Otras prestaciones.	N/A No se tienen beneficios de este tipo	

¹⁴ Son los beneficios que la entidad espera otorgar a los trabajadores jubilados, sus beneficiarios y dependientes económicos, al alcanzar su edad de retiro o a partir de ésta, de acuerdo con los términos del plan.

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 16 de 27

IV. Aspectos fiscales:

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	Hecho por
17.	En caso que la compañía haya establecido un fondo en fideicomiso, o lo establezca en el año sujeto a revisión, compruebe que cumple con los requisitos establecidos por la LISR y su Reglamento (RISR), para la deducibilidad de las aportaciones al fondo.	N/A. La compañía no tiene fondo en fideicomiso	
	a) Aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), dentro de los diez días siguientes a la constitución del plan y cualquier cambio posterior al mismo (RISR, art. 59).	N/A	
	b) Documentación requerida por el art. 60 del RISR, dentro de los tres meses siguientes a cada aniversario del plan.	N/A	
	c) Que el importe del fondo esté invertido como se indica en los puntos 19 y 20.	N/A	
	d) Al establecer el fondo, o modificarlo en forma importante, debe distinguirse la obligación por servicios ya prestados y por servicios futuros (RISR, art. 59).	N/A	
	e) Si el fondo se estableció en el año, cerciórese que sólo se esté deduciendo la aportación al mismo, que no debe exceder del 10% anual (10 años) del valor del pasivo correspondiente a la fecha en que se establece el plan, más los intereses que generaría el saldo no deducido, a la tasa que se establezca para financiar el plan (RISR, art. 59).	N/A	
	f) Si el plan se modificó durante el año, cerciórese que sólo se esté deduciendo la aportación al fondo, en forma similar al inciso anterior (RISR, art. 59).	N/A	
	g) Que solo se deduzcan la aportación efectuada durante el ejercicio y coincida con la cifra determinada en el cálculo actuarial.	N/A	
			Hecho

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 17 de 27

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	por
18.	Considere que, aun cuando exista un fondo en fideicomiso, que reúna los requisitos fiscales enumerados anteriormente, sólo será deducible para efectos del ISR el monto de las aportaciones al fondo, que, en muchos casos, será diferente del costo del periodo cargado a resultados, y se deberán reconocer los impuestos diferidos relativos.	N/A	
19.	Asegúrese que los bienes que formen el fondo estén afectados en fideicomiso irrevocable, en institución de crédito autorizada para operar en la República Mexicana, o que el fondo sea manejado por institución o sociedad mutualista de seguros o casa de bolsa, entre otras. Asimismo, asegúrese que los rendimientos formen parte del fondo (LISR, art.33, fracción III).	N/A	
20.	Asegúrese que el fondo esté invertido como lo señala el art. 33, fracción II, de la LISR:	N/A	
	a) Cuando menos, un 30% en valores a cargo del Gobierno Federal o en acciones de sociedades de inversión, en instrumentos de deuda, y la diferencia en valores aprobados por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) como objeto de inversión de las reservas técnicas de las compañías de seguros, casas de interés social para los trabajadores o préstamos para esos fines.	N/A	
	b) Si se invierte en valores emitidos por la propia empresa o por empresas que se consideren partes relacionadas, esta inversión no podrá exceder del 10% del monto total del fondo, siempre que se trate de valores aprobados por la CNBV.	N/A	

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 18 de 27

No.	Procedimientos de auditoría	Comentarios	Hecho por
21.	Asegúrese de que sólo se disponga del fondo para el pago de los beneficios para los cuales fue creado. En caso de que la compañía hubiera hecho retiros del fondo para fines diferentes de los establecidos, cerciórese de que se haya pagado el ISR a la tasa vigente (LISR, art. 33, fracción VI).	N/A	
22.	Asegúrese que no se deduzcan las siguientes aportaciones:	N/A	
	a) Cuando el valor del fondo sea suficiente para cumplir con las obligaciones establecidas, conforme a los planes existentes (LISR, art. 33, fracción V).	N/A	
	b) Las que efectúen los participantes del plan (RISR, art. 59).	N/A	
23.	En caso de no existir un fondo en fideicomiso, asegúrese que el costo del periodo, cargado a resultados, se considere no deducible para efectos de ISR y PTU, así como del adecuado registro de los impuestos diferidos relativos.	Ver Conciliación Contable Fiscal	13-Ene-10 J-11
24.	Verificar que las aportaciones a los planes efectuadas por cada trabajador no exceda al 12.5% del salario gravada de cada trabajador, considerando para estos efectos todos los planes existentes.	N/A	

V. Información para los estados financieros:

Esta información está contenida en el Apéndice I, que puede entregarse al cliente,, con una carta solicitando que sea el actuario el que proporcione directamente esta información, incluyendo cualquier explicación relativa al cambio de supuestos.

Además, complete las notas a los estados financieros, con base en la información obtenida del cálculo actuarial.

Beneficios a los empleados-

Los beneficios por terminación por causas distintas a la reestructuración y al retiro, a que tienen derecho los empleados, se reconocen en los resultados de cada ejercicio, con base en cálculos actuariales de conformidad con el método de crédito unitario proyectado considerando los sueldos proyectados. Al 31 de diciembre de 2009 para efectos del reconocimiento de los beneficios al retiro, la vida laboral promedio remanente de los empleados que tienen derecho a los beneficios del plan es aproximadamente de 17 años.

Las remuneraciones al término de la relación laboral, por causas distintas a reestructuración, se presentan en los resultados como parte de las operaciones ordinarias, en el costo de ventas y/o en gastos generales, según corresponda (NIF D-3, párrafo 119). Las remuneraciones al término de la relación laboral por reestructuración deben tratarse conforme a la NIF C-9 y NIF D-3 (párrafos 46 a 49) y sus efectos en resultados se presentan como parte de otros ingresos y gastos (NIF D-3, párrafo 118).

Beneficios a los empleados-

En el caso que la compañía tenga obligaciones por beneficios directos por ausencias compensadas (acumulativas o no acumulativas) de acuerdo a lo establecido en la NIF D-3 párrafos 9 a 14, deberá ser revelado (NIF D-3 párrafo 126).

Al 31 de diciembre de 2009 se tienen beneficios directos por ausencias compensadas acumulativas por vacaciones, enfermedad, incapacidad provisional, maternidad, etc.

Las entidades deben revelar por separado las características principales de los planes de remuneraciones al retiro, así como cualquier situación que afecte la consistencia o comparación de la información (párrafo 130 de la NIF D-3). Para estos efectos, es muy importante evaluar la materialidad de las cifras en relación con los estados financieros y con los propios planes de remuneración al retiro.

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 20 de 27

El costo, las obligaciones y otros elementos de los planes de pensiones, primas de antigüedad y remuneraciones al término de la relación laboral distintas de reestructuración, mencionados en la nota 3(q), se determinaron con base en cálculos preparados por actuarios independientes al 31 de diciembre de 2009. Los componentes del costo (ingreso) neto del año terminado el 31 de diciembre de 2009 son los siguientes:

	<u>Beneficios</u>		
	<u>2009</u>		
	<u>Terminación</u>	<u>Retiro</u>	<u>Total</u>
Costo neto del período:			
Costo laboral del servicio actual	\$123,651	515,464	639,115
Costo financiero	82,406	488,904	571,310
Servicios pasados (partidas pendientes por amortizar 2008):			
Amortización del pasivo de transición	94,345	435,132	529,477
Amortización o pérdidas por reconocer	-	99,785	99,785
Costo neto del período	<u>\$300,402</u>	<u>1,539,285</u>	<u>1,839,687</u>

(Continúa)

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 21 de 27

A continuación se detalla el valor presente de las obligaciones por los beneficios de los planes al 31 de diciembre de 2009:

	<u>Beneficios</u>		<u>Total</u>
	<u>Terminación</u>	<u>Retiro</u>	
Valor de las obligaciones por beneficios:			
Importe de las obligaciones por derechos adquiridos	<u>\$798,015</u>	<u>1,413,994</u>	<u>2,212,009</u>

A continuación se detalla el valor presente de las obligaciones por los beneficios de los planes al 31 de diciembre de 2009:

	<u>Beneficios</u>		
	<u>Terminación</u>	<u>Retiro</u>	<u>Total</u>
Importe de las obligaciones por beneficios adquiridos (OBA)	\$ <u>Xxx</u>	<u>Xxx</u>	<u>Xxx</u>
Importe de las obligaciones por beneficios definidos (OBD)	\$ 5,413,647	1,040,234	6,453,881
Servicios Pasados no reconocidos por beneficios no adquiridos:			
Obligación de transición por reconocer	(1,305,397)	(283,035)	(1,588,432)
Pérdidas por reconocer	(464,112)	-	(464,112)
Pasivo / (activo) neto proyectado	<u>\$ 3,644,138</u>	<u>757,199</u>	<u>4,401,337</u>

(Continúa)

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 22 de 27

	<u>Beneficios</u> <u>2009</u>
Tasa de descuento utilizada para reflejar el valor presente de las obligaciones	9.00%
Tasa de incremento en los niveles de sueldos futuros	4.50%
Vida laboral promedio remanente de los trabajadores (aplicable a beneficios al retiro)	19 años

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 23 de 27

VI. Conclusiones:

	<u>Si</u>	<u>No</u>	<u>N/A</u>	<u>Iniciales</u>
1. ¿Parecería que el actuario (la Firma) es profesionalmente calificado? (Ver Boletín 4080 de la CONPA).	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	PLT
2. ¿Son realistas los principales supuestos actuariales y representan la mejor estimación de cada uno de ellos?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	PLT
3. ¿El registro contable de los beneficios al retiro y por terminación está de acuerdo con la NIF D-3?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	PLT
4. ¿Se calculó el costo neto del periodo de acuerdo con la NIF D-3?	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	PLT
5. ¿Han ocurrido eventos importantes que requieran una nueva valuación?	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	PLT
6. En caso afirmativo ¿se registraron adecuadamente la nueva valuación, el costo neto del periodo y la utilidad o pérdida derivada de estos eventos?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	PLT
7. ¿El actuario incluye dentro de la valuación el concepto de carrera salarial?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Explicación de las respuestas negativas:

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 24 de 27

Apéndice I

Información para los estados financieros

A. Información actuarial relacionada con el costo neto del período (marque con una cruz lo que proceda, excepto en los supuestos actuariales, en donde deberá mostrar la información solicitada):

		Valuación actual	Valuación anterior
- Método de cálculo actuarial:	Crédito unitario	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Crédito unitario proyectado ¹³	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="text"/>
	Prima nivelada	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Otro _____	<input type="text"/>	<input type="text"/>
- Método de valuación de los activos del plan, para calcular el rendimiento que forma parte del costo neto del período.	Valor de mercado	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="text"/>
	Valor ponderado de mercado (plazo no mayor a cinco años a futuro)	<input type="text"/>	<input type="text"/>
		<input type="text"/>	<input type="text"/>
- Período y método de amortización del costo por servicios pasados y modificaciones al plan para beneficios al retiro (incluye pasivo (activo) de transición).	Párrafos 85 de la NIF D-3	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="text"/>
	Párrafo 25 del FASB-87	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Otro _____	<input type="text"/>	<input type="text"/>
- Período y método de amortización de ganancias o pérdidas Actuariales	Párrafos 86 y 87 NIF D-3	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="text"/>
	Párrafo 32 del FASB-87	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Otro _____	<input type="text"/>	<input type="text"/>
- Período de amortización del pasivo (activo) de transición.	Párrafo 85 de la NIF D-3	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="text"/>
	Párrafo 77 del FASB-87	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	15 años (párrafo 77 del FASB-87)	<input type="text"/>	<input type="text"/>
- Principales supuestos actuariales	Tasa de descuento	<input type="text" value="9.00%"/>	<input type="text"/>
	Tasa de rendimiento de los Activos del plan	<input type="text" value="N/A"/>	<input type="text"/>
	Tasa de incremento salarial incluyendo carrera salarial	<input type="text" value="4.50%"/>	<input type="text"/>
	Tasa de despido	<input type="text" value="10.00%"/>	<input type="text"/>
	Inflación a largo plazo	<input type="text" value="3.50%"/>	<input type="text"/>
	Edad de retiro	<input type="text" value="65 años"/>	<input type="text"/>
			<input type="text"/>

¹³ Único método permitido por la NIF D-3

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 25 de 27

Explique el razonamiento para el cambio de supuestos y, si ha habido cambios en los métodos actuariales usados para la valuación de los planes de pensiones, primas de antigüedad y otros beneficios posteriores al retiro, indique el efecto en el costo neto del período del presente año.

Proporcione la siguiente información, relativa a los planes que tenga establecidos la compañía:

	Terminación	
	Año en curso	Año anterior
- Beneficios pagados	\$ 0	
- Contribuciones al plan - monto y fecha	\$ /	/
	/	/
	/	/
	/	/
Total de contribuciones	\$ 0	
- Utilidad (pérdida) del evento de reducción o extinción anti- cipada de obligaciones acredita- da (cargada) a resultados	\$ 0	

	Al retiro	
	Año en curso	Año anterior
- Beneficios pagados	\$ 0	
- Contribuciones al plan - monto y fecha	\$ /	/
	/	/
	/	/
	/	/
Total de contribuciones	\$ 0	

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 26 de 27

- Utilidad (pérdida) del evento de reducción o extinción anticipada de obligaciones acreditada (cargada) a resultados	\$	0	
Otros Beneficios Posteriores al Retiro			
		<u>Año en curso</u>	<u>Año anterior</u>
- Beneficios pagados	\$	0	
- Contribuciones al plan - monto y fecha	\$	/	/
		/	/
		/	/
		/	/
		/	/
Total de contribuciones	\$	0	
- Utilidad (pérdida) del evento de reducción o extinción anticipada de obligaciones acreditada (cargada) a resultados	\$	0	

Si las contribuciones al fondo difieren del costo neto del período, describa la política para establecer el fondo.

Bajo la NIF D-3, deberá hacerse la siguiente separación:

i) Beneficios por Terminación: Son remuneraciones que se pagan al empleado o a sus beneficiarios al término de la relación laboral antes de haber llegado a su edad de jubilación.

ii) Beneficios al Retiro: Son remuneraciones que se pagan al empleado y/o beneficiarios, al alcanzar la edad de jubilación o con posterioridad a ésta y, en algunos casos con anterioridad a ésta, si alcanza su condición de elegibilidad.

Otra modificación importante es la inclusión del concepto de *carrera salarial* dentro de las bases del cálculo, es decir, las posibles promociones que obtenga el empleado a lo largo de su vida laboral dentro de la Empresa.

DESPACHO

Guía para la revisión de los
beneficios a los empleados por
terminación y al retiro (09/02 Rev)
Hoja 27 de 27

B. Determinación del valor de mercado ponderado (párrafo 30 del FASB-87):

Complete esta sección si el cliente usa el método de valor ponderado de mercado, para determinar el rendimiento de los activos del plan, que afectan el costo neto del período:

		<u>Beneficios al retiro</u>	
		<u>Valuación actual</u>	<u>Valuación anterior</u>
-	Valor ponderado de mercado de los activos, al principio del período	\$	
-	Rendimiento esperado		
-	Contribuciones		
-	Beneficios pagados		
-	Reconocimiento de las utilidades (pérdidas) reales. Muestre el cálculo		
-	Otros – describa	_____	_____
-	Valor ponderado de mercado de los activos al fin del Período	\$ _____	_____

Anexo A-2 “Cuestionario en materia de precios de transferencia a llenar dentro del dictamen fiscal de 2010”

42.- CUESTIONARIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (REVISION DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO)		
INDICE	CONCEPTO	DATOS A PROPORCIONAR
	POR EL EJERCICIO TERMINADO AL	
	31 DE DICIEMBRE DE 2009	
	EL CUESTIONARIO QUE SE SEÑALA A CONTINUACION, CONTIENE INFORMACION RELATIVA A LA REVISION EFECTUADA POR EL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO A LOS ESTADOS FINANCIEROS DEL CONTRIBUYENTE, QUE FORMAN PARTE DEL INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DEL CONTRIBUYENTE.	
	TODA PREGUNTA DEBE SER ENTENDIDA CON RESPECTO AL EJERCICIO FISCAL SUJETO REVISIÓN. EN AQUELLOS CUESTIONAMIENTOS QUE NO APLIQUEN AL CONTRIBUYENTE, ASÍ COMO CUANDO A CRITERIO DEL CONTADOR PUBLICO QUE RESPONDA EL CUESTIONARIO NO HAY UNA RESPUESTA POSIBLE PARA UNA PREGUNTA EN UN RENGLÓN DETERMINADO, O BIEN, SIMPLEMENTE NO FUE REVISADO POR NO CAER EN EL ALCANCE DE REVISIÓN, SE PODRÁ DEJAR EN BLANCO EL RENGLÓN QUE CORRESPONDA, HACIENDO LAS ACLARACIONES CORRESPONDIENTES EN EL INFORME SOBRE LA REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL DEL CONTRIBUYENTE, YA QUE DE NO HACERLO EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ENTENDERÁ QUE EL CONTRIBUYENTE TENÍA LA OBLIGACIÓN CUESTIONADA Y NO LE DIO CUMPLIMIENTO.	
	DE ACUERDO CON SUS PRUEBAS DE AUDITORIA, EL ALCANCE A LAS MISMAS Y CON LA EVIDENCIA QUE CONSERVA EN SUS PAPELES DE TRABAJO RESPONDA SI SE CERCIO DE QUE EL CONTRIBUYENTE CUMPLIERA CON LO SIGUIENTE:	
	CAPITALIZACION INSUFICIENTE (ARTICULO 32 FRACCION XXVI DE LA LISR)	
CPR023	VERIFICO QUE EL CONTRIBUYENTE ESTUVIERA EN LOS SUPUESTOS ESTABLECIDOS EN LOS ARTICULOS 32, FRACCION XXVI Y/O TERCERO TRANSITORIO, FRACCION III DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO Y ESTABLECE LOS SUBSIDIOS PARA EL EMPLEO Y PARA LA NIVELACION DEL INGRESO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 1 DE DICIEMBRE DE 2004 DE LA LISR	
CPR024	DE ENCONTRARSE EL CONTRIBUYENTE EN LOS SUPUESTOS ESTABLECIDOS EN EL INDICE ANTERIOR, VERIFICO LA APLICACION DE LO DISPUESTO POR DICHAS DISPOSICIONES	
CPR025	EN CASO DE INCUMPLIMIENTO POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE A LO DISPUESTO POR ESTAS DISPOSICIONES, SEÑALO ALGUNA SALVEDAD EN SU INFORME SOBRE LA REVISIÓN DE LA SITUACION FISCAL	
CPR026	EN CASO DE INCUMPLIMIENTO POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE A LO DISPUESTO POR ESTAS DISPOSICIONES, SEÑALO ALGUNA SALVEDAD EN SU DICTAMEN	

42.- CUESTIONARIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (REVISION DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO)		
INDICE	CONCEPTO	DATOS A PROPORCIONAR
	DOCUMENTACION COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA) POR OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO (ARTICULO 86 FRACCION XII DE LA LISR)	
CPR027	VERIFICO QUE EL CONTRIBUYENTE CUMPLIERA FORMALMENTE CON ESTA OBLIGACION FISCAL	
CPR028	EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE SE CONSIDERO COMO DEDUCIBLES LAS TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS QUE LE REPRESENTARON UN COSTO O GASTO	
CPR029	EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE A ESTA OBLIGACION FISCAL, MENCIONO TAL CIRCUNSTANCIA COMO UNA SALVEDAD EN SU INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL	
CPR030	EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE, MENCIONO TAL CIRCUNSTANCIA COMO UNA SALVEDAD EN SU DICTAMEN	
	VERIFICO QUE LA DOCUMENTACION COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, POR LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO (ARTICULO 86, FRACCION XII DE LA LISR), INCLUYERA LO SIGUIENTE:	
	NOTA: LAS PREGUNTAS REFERIDAS EN LOS RENGLONES CPR031 A CPR043 SOLO SE CONTESTARAN CUANDO SE HAYA CONTESTADO QUE "SI" EN EL RENGLON 347008 DEL ANEXO 34.1	
CPR031	1) NOMBRE, DENOMINACION O RAZON SOCIAL, DOMICILIO Y RESIDENCIA FISCAL, DE LAS PERSONAS RELACIONADAS CON LAS QUE SE CELEBRARON OPERACIONES.	
CPR032	2) QUE SE CONSIDERARAN TODAS LAS PARTES RELACIONADAS DE ACUERDO CON LA DEFINICION CONTENIDA EN LOS PARRAFOS QUINTO Y SEXTO DEL ARTICULO 215 DE LA LISR	
CPR033	3) DOCUMENTACION QUE DEMUESTRE LA PARTICIPACION DIRECTA E INDIRECTA ENTRE LAS PARTES RELACIONADAS.	
CPR034	4) INFORMACION RELATIVA A LAS FUNCIONES O ACTIVIDADES POR CADA TIPO DE OPERACION EVALUADA.	
CPR035	5) INFORMACION RELATIVA A LOS ACTIVOS UTILIZADOS EN CADA TIPO DE OPERACION EVALUADA.	
CPR036	6) INFORMACION RELATIVA A LOS RIESGOS ASUMIDOS EN CADA TIPO DE OPERACION EVALUADA.	
CPR037	7) INFORMACION Y DOCUMENTACION SOBRE LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS Y SUS MONTOS, POR CADA PARTE RELACIONADA Y POR CADA TIPO DE OPERACION EVALUADA.	
CPR038	8) METODO APLICADO CONFORME AL ARTICULO 216 DE LA LISR POR CADA TIPO DE OPERACION EVALUADA.	
CPR039	9) INFORMACION Y DOCUMENTACION SOBRE OPERACIONES O EMPRESAS COMPARABLES POR CADA TIPO DE OPERACION EVALUADA.	
CPR040	10) SE IDENTIFICARON EN LOS REGISTROS DE CONTABILIDAD QUE LA TOTALIDAD DE LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO ESTUVIERAN DEBIDAMENTE ASENTADAS.	

42.- CUESTIONARIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (REVISION DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO)		
INDICE	CONCEPTO	DATOS A PROPORCIONAR
	DOCUMENTACION COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA) POR OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO (ARTICULO 86 FRACCION XII DE LA LISR)	
CPR027	VERIFICO QUE EL CONTRIBUYENTE CUMPLIERA FORMALMENTE CON ESTA OBLIGACION FISCAL	
CPR028	EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE SE CONSIDERO COMO DEDUCIBLES LAS TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS QUE LE REPRESENTARON UN COSTO O GASTO	
CPR029	EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE A ESTA OBLIGACION FISCAL, MENCIONO TAL CIRCUNSTANCIA COMO UNA SALVEDAD EN SU INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL	
CPR030	EN CASO DE INCUMPLIMIENTO DEL CONTRIBUYENTE, MENCIONO TAL CIRCUNSTANCIA COMO UNA SALVEDAD EN SU DICTAMEN	
	VERIFICO QUE LA DOCUMENTACION COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, POR LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO (ARTICULO 86, FRACCION XII DE LA LISR), INCLUYERA LO SIGUIENTE:	
	NOTA: LAS PREGUNTAS REFERIDAS EN LOS RENGLONES CPR031 A CPR043 SOLO SE CONTESTARAN CUANDO SE HAYA CONTESTADO QUE "SI" EN EL RENGLON 347008 DEL ANEXO 34.1	
CPR031	1) NOMBRE, DENOMINACION O RAZON SOCIAL, DOMICILIO Y RESIDENCIA FISCAL, DE LAS PERSONAS RELACIONADAS CON LAS QUE SE CELEBRARON OPERACIONES.	
CPR032	2) QUE SE CONSIDERARAN TODAS LAS PARTES RELACIONADAS DE ACUERDO CON LA DEFINICION CONTENIDA EN LOS PARRAFOS QUINTO Y SEXTO DEL ARTICULO 215 DE LA LISR	
CPR033	3) DOCUMENTACION QUE DEMUESTRE LA PARTICIPACION DIRECTA E INDIRECTA ENTRE LAS PARTES RELACIONADAS.	
CPR034	4) INFORMACION RELATIVA A LAS FUNCIONES O ACTIVIDADES POR CADA TIPO DE OPERACION EVALUADA.	
CPR035	5) INFORMACION RELATIVA A LOS ACTIVOS UTILIZADOS EN CADA TIPO DE OPERACION EVALUADA.	
CPR036	6) INFORMACION RELATIVA A LOS RIESGOS ASUMIDOS EN CADA TIPO DE OPERACION EVALUADA.	
CPR037	7) INFORMACION Y DOCUMENTACION SOBRE LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS Y SUS MONTOS, POR CADA PARTE RELACIONADA Y POR CADA TIPO DE OPERACION EVALUADA.	
CPR038	8) METODO APLICADO CONFORME AL ARTICULO 216 DE LA LISR POR CADA TIPO DE OPERACION EVALUADA.	
CPR039	9) INFORMACION Y DOCUMENTACION SOBRE OPERACIONES O EMPRESAS COMPARABLES POR CADA TIPO DE OPERACION EVALUADA.	
CPR040	10) SE IDENTIFICARON EN LOS REGISTROS DE CONTABILIDAD QUE LA TOTALIDAD DE LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO ESTUVIERAN DEBIDAMENTE ASENTADAS.	

42.- CUESTIONARIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (REVISION DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO)		
INDICE	CONCEPTO	DATOS A PROPORCIONAR
CPR041	EN CASO DE QUE NO SE HAYA CUMPLIDO CON ALGUNO DE LOS PUNTOS ANTES REFERIDOS, SEÑALE SI MENCIONO TAL CIRCUNSTANCIA EN SU INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL.	
CPR042	EN CASO DE QUE NO SE HAYA CUMPLIDO CON ALGUNO DE LOS PUNTOS ANTES REFERIDOS SEÑALE SI MENCIONO TAL CIRCUNSTANCIA EN SU DICTAMEN.	
CPR043	VERIFICO QUE EN LA DOCUMENTACION COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA SE CONCLUYERA QUE LAS OPERACIONES CELEBRADAS CON PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO POR EL CONTRIBUYENTE SE EFECTUARON DE ACUERDO A LOS PRECIOS O MONTOS DE CONTRAPRESTACIONES QUE HUBIERAN UTILIZADO PARTES INDEPENDIENTES EN OPERACIONES COMPARABLES	
CPR044	EN CASO DE UNA CONCLUSION NEGATIVA, INDIQUE SI REVELO ALGUNA SALVEDAD EN EL INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DEL CONTRIBUYENTE	
CPR045	EN CASO DE UNA CONCLUSION NEGATIVA EN LA DOCUMENTACION COMPROBATORIA, INDIQUE SI REVELO ALGUNA SALVEDAD EN EL DICTAMEN	
CPR046	VERIFICO SI LA CONTRIBUYENTE REALIZO ALGUN AJUSTE EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA PARA QUE LOS PRECIOS, MONTOS DE CONTRAPRESTACIONES O MARGENES DE UTILIDAD DE LAS OPERACIONES CELEBRADAS CON PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SE CONSIDEREN COMO PACTADAS COMO LO HARIAN CON O ENTRE PARTES INDEPENDIENTES EN OPERACIONES COMPARABLES	
	NOTA: EN CASO DE QUE EL ANEXO 34 SE PRESENTE INFORMACION EN LA COLUMNA "AJUSTE FISCAL PARA QUE LA OPERACION SE CONSIDERASE PACTADA COMO CON PARTES INDEPENDIENTES EN OPERACIONES COMPARABLES" CONTESTE LO SIGUIENTE CON RESPECTO A LOS AJUSTES REALIZADOS POR EL CONTRIBUYENTE:	
CPR047	EL MONTO DEL INCREMENTO A LOS INGRESOS ACUMULABLES PARA EFECTOS DE LA LISR	
CPR048	EL MONTO DISMINUIDO A LOS INGRESOS ACUMULABLES PARA EFECTOS DE LA LISR	
CPR049	EL MONTO DEL INCREMENTO A LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS PARA EFECTOS DE LA LISR	
CPR050	EL MONTO DISMINUIDO A LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS PARA EFECTOS DE LA LISR	
CPR051	EN CASO DE QUE EN LA DOCUMENTACION COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA SUGIRIERA UN AJUSTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA QUE EL CONTRIBUYENTE NO REALIZO, REVELO ALGUNA SALVEDAD EN EL INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DEL CONTRIBUYENTE	
CPR052	EN CASO DE QUE LA DOCUMENTACION COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA SUGIRIERA UN AJUSTE DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA QUE EL CONTRIBUYENTE NO REALIZO, REVELO ALGUNA SALVEDAD EN DICTAMEN	
CPR053	EN ESTOS ULTIMOS CASOS, CONSIDERO EL CONTRIBUYENTE COMO DEDUCIBLES LAS TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS QUE LE REPRESENTARON UN COSTO O GASTO.	

42.- CUESTIONARIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (REVISION DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO)		
INDICE	CONCEPTO	DATOS A PROPORCIONAR
	DECLARACION INFORMATIVA DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO (ARTICULO 86 FRACCION XIII DE LA LISR)	
CPR054	VERIFICO LA PRESENTACION OPORTUNA DE LA INFORMACION DE LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO, EFECTUADAS DURANTE EL AÑO INMEDIATO ANTERIOR.	
CPR055	VERIFICO SI LAS CIFRAS REPORTADAS EN ESA DECLARACION COINCIDEN CON LAS MANIFESTADAS EN LA DOCUMENTACION A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 86 FRACCION XII DE LA LISR (ESTUDIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA)	
	EN CASO NEGATIVO, ESPECIFIQUE:	
CPR056	CONSIDERO EL CONTRIBUYENTE COMO DEDUCIBLES LAS TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS QUE LE REPRESENTARON UN COSTO O GASTO	
CPR057	EN CASO DE INCUMPLIMIENTO MENCIONO TAL CIRCUNSTANCIA COMO UNA SALVEDAD EN SU INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL	
CPR058	EN CASO DE INCUMPLIMIENTO MENCIONO TAL CIRCUNSTANCIA COMO UNA SALVEDAD EN SU DICTAMEN.	
	CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION RESPECTO DE LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS (ARTICULO 86 FRACCION XV DE LA LISR)	
CPR059	VERIFICO QUE EXISTA EVIDENCIA DOCUMENTAL A PARTIR DE LA CUAL SE PUEDA CONCLUIR QUE SE DETERMINARON INGRESOS ACUMULABLES Y DEDUCCIONES AUTORIZADAS CONSIDERANDO PARA ESAS OPERACIONES LOS PRECIOS O MONTOS DE CONTRAPRESTACIONES QUE HUBIERAN UTILIZADO PARTES INDEPENDIENTES EN OPERACIONES COMPARABLES	
CPR060	EN CASO NEGATIVO, CONSIDERO EL CONTRIBUYENTE COMO DEDUCIBLES LAS TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS QUE LE REPRESENTARON UN COSTO O GASTO	
CPR061	EN CASO DE UNA CONCLUSION NEGATIVA EN LA EVIDENCIA DOCUMENTAL, INDIQUE SI REVELO ALGUNA SALVEDAD EN EL INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DEL CONTRIBUYENTE	
CPR062	EN CASO DE UNA CONCLUSION NEGATIVA EN LA EVIDENCIA DOCUMENTAL, INDIQUE SI REVELO ALGUNA SALVEDAD EN SU DICTAMEN	
CPR063	VERIFICO EN LA EVIDENCIA DOCUMENTAL REFERIDA EN EL INDICE CPR059 LA APLICACION DE LOS METODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA ESTABLECIDOS EN EL ARTICULO 21 DE LA LISR EN LOS TERMINOS DEL TERCER PARRAFO DEL CITADO ARTICULO	
CPR064	EN CASO DE NO HABERLOS APLICADO, INDIQUE SI REVELO ALGUNA SALVEDAD EN EL INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DEL CONTRIBUYENTE, O BIEN EN SU DICTAMEN.	
	INTERESES CONSIDERADOS COMO DIVIDENDOS (ARTICULO 92 DE LA LISR)	
CPR065	VERIFICO QUE LOS INTERESES DEVENGADOS POR EL CONTRIBUYENTE HUBIERAN TENIDO EL TRATAMIENTO DE DIVIDENDOS EN LOS CASOS PREVISTOS POR ESTE ARTICULO	
CPR066	EN CASO DE HABER ENCONTRADO ALGUNA OMISION DE DIVIDENDOS CONFORME A LO DISPUESTO POR ESTE ORDENAMIENTO, SEÑALO ALGUNA SALVEDAD EN SU INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL, O BIEN EN SU DICTAMEN.	

42.- CUESTIONARIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (REVISION DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO)		
INDICE	CONCEPTO	DATOS A PROPORCIONAR
	METODOLOGIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (ARTICULO 216 DE LA LISR) POR TRANSACCION CON PARTES RELACIONADAS	
CPR067	VERIFICO QUE EN LA DOCUMENTACION COMPROBATORIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA, EXISTA EVIDENCIA DE QUE SE INTENTO APLICAR EN PRIMER TERMINO EL METODO DE PRECIO COMPARABLE NO CONTROLADO (PREVISTO POR LA FRACCION I DEL ARTICULO 216 DE LA LISR) PARA CADA UNA DE SUS TRANSACCIONES CON PARTES RELACIONADAS QUE VALIDO EN SUS ESTUDIOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	
	EN EL CASO DE QUE EL CONTRIBUYENTE HAYA UTILIZADO INFORMACION FINANCIERA SEGMENTADA PARA EFECTOS FISCALES DE DAR CUMPLIMIENTO A LO DISPUESTO POR LAS FRACCIONES XII Y XV DEL ARTICULO 86 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA INDIQUE LO SIGUIENTE:	
CPR068	SI USTED DICTAMINO ESA INFORMACION FINANCIERA	
CPR069	SI LOS SISTEMAS DE CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE PERMITEN SEGMENTAR RAZONABLEMENTE LA INFORMACION FINANCIERA	
CPR070	INDIQUE SI LAS CIFRAS SEGMENTADAS TOTALES SON CONSISTENTES CON LAS CIFRAS CONTABLES DICTAMINADAS DE LA CONTRIBUYENTE	
CPR071	EN CASO DE QUE NO SE HAYA CUMPLIDO CON ALGUNO DE LOS PUNTOS ANTES REFERIDOS SEÑALE SI MENCIONO TAL CIRCUNSTANCIA EN SU INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL, O BIEN EN SU DICTAMEN.	
	AJUSTES CORRESPONDIENTES	
CPR072	VERIFICO SI EL CONTRIBUYENTE REALIZO DURANTE EL EJERCICIO FISCAL (EN EL PROPIO EJERCICIO SUJETO A REVISION O PARA EFECTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES) ALGUN AJUSTE EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA COMO CONSECUENCIA DE APLICAR LO SEÑALADO EN LA DOCUMENTACION DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DE ALGUNA PARTE RELACIONADA RESIDENTE EN EL EXTRANJERO	
CPR073	EN CASO DE QUE EL CONTRIBUYENTE HUBIERA HECHO AJUSTES, INDIQUE EL MONTO DE LOS MISMOS	
CPR074	EL EJERCICIO(S) FISCAL(ES) AJUSTADOS	
CPR075	VERIFICO QUE EL CONTRIBUYENTE HUBIESE LLEVADO A CABO AJUSTES CORRESPONDIENTES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DURANTE EL EJERCICIO FISCAL (EN EL PROPIO EJERCICIO SUJETO A REVISION O PARA EFECTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES) SIN CUMPLIR CON LO ESTABLECIDO EN EL ARTICULO 217 DE LA LISR	
CPR076	EN CASO DE QUE EL CONTRIBUYENTE HUBIERA HECHO AJUSTES, INDIQUE EL MONTO DE LOS MISMOS	
CPR077	EL EJERCICIO(S) FISCAL(ES) AJUSTADOS	
CPR078	VERIFICO QUE EL CONTRIBUYENTE HUBIESE LLEVADO A CABO AJUSTES CORRESPONDIENTES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA DURANTE EL EJERCICIO FISCAL (EN EL PROPIO EJERCICIO SUJETO A REVISION O PARA EFECTOS DE EJERCICIOS ANTERIORES) COMO CONSECUENCIA DE OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS RESIDENTES EN PAISES CON LOS CUALES MEXICO NO TIENE CELEBRADOS TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA FISCAL Y REALIZADOS POR LAS AUTORIDADES DE DICHO PAIS	
CPR079	EN CASO DE QUE EL CONTRIBUYENTE HUBIERA HECHO AJUSTES, INDIQUE EL MONTO DE LOS MISMOS	
CPR080	EL EJERCICIO(S) FISCAL(ES) AJUSTADOS	

42.- CUESTIONARIO EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA (REVISION DEL CONTADOR PUBLICO REGISTRADO)		
INDICE	CONCEPTO	DATOS A PROPORCIONAR
	EN EL CASO DE MAQUILADORAS (ARTICULO 216-BIS DE LA LISR)	
CPR081	VERIFICO QUE EL CONTRIBUYENTE CONTARA CON UN PROGRAMA VIGENTE, AUTORIZADO POR LA SECRETARIA DE ECONOMIA, PARA REALIZAR OPERACIONES DE MANUFACTURA, EN CUALQUIERA DE SUS MODALIDADES	
CPR085	VERIFICO QUE LA EMPRESA ACTUARA BAJO EL PROGRAMA DE ALBERGUE	
	VERIFICO POR LAS OPERACIONES DE MAQUILA LA CORRECTA APLICACION DE LO DISPUESTO POR EL ARTICULO 216 BIS. SEÑALE LA FRACCION APLICADA POR EL CONTRIBUYENTE	
CPR086	FRACCION I	
CPR087	FRACCION II, INCISO A)	
CPR088	FRACCION II, INCISO B)	
CPR089	FRACCION III	
	EN CASO DE QUE SE HAYA CONTESTADO EN LA PREGUNTA CORRESPONDIENTE A INDICE 347000 DEL ANEXO 34.1 QUE NO. VERIFICO QUE EL CONTRIBUYENTE HAYA REALIZADO LO SIGUIENTE:	
CPR091	ACUMULAR INTERESES DEVENGADOS A FAVOR (ARTICULO 20 FRACCION X DE LA LEY DEL ISR)	
CPR092	ACUMULAR UTILIDAD CAMBIARIA DEVENGADA A FAVOR (ARTICULO 20 FRACCION X DE LA LEY DEL ISR)	
CPR093	ACUMULAR EL AJUSTE ANUAL POR INFLACION (ARTICULO 20 FRACCION XI DE LA LEY DEL ISR)	
CPR094	DEDUCIR INTERESES DEVENGADOS A CARGO (ARTICULO 29 FRACCION IX DE LA LEY DEL ISR)	
CPR095	DEDUCIR PERDIDA EN CAMBIOS DEVENGADA A CARGO (ARTICULO 29 FRACCION IX DE LA LEY DEL ISR)	
CPR096	DEDUCIR AJUSTE ANUAL POR INFLACION (ARTICULO 29 FRACCION X DE LA LEY DEL ISR)	
CPR097	EN CASO DE ALGUNA RESPUESTA NEGATIVA ENTRE LOS INDICES CPR091 A CPR096 MENCIONO ALGUNA SALVEDAD EN SU INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DEL CONTRIBUYENTE	
CPR100	VERIFICO LA APLICACION POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE DE LO DISPUESTO POR EL ARTICULO UNDECIMO DEL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 30 DE OCTUBRE DE 2003	
CPR101	VERIFICO LA APLICACION DEL CREDITO FISCAL A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 277 DEL RLISR	
CPR102	VERIFICO QUE LAS OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS QUE NO TENGAN RELACION CON MAQUILA, HAYAN CUMPLIDO CON LO DISPUESTO POR LAS DISPOSICIONES FISCALES EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA	
CPR103	EN CASO DE INCUMPLIMIENTOS DEL CONTRIBUYENTE (INDICES CPR100 A CPR102) MENCIONO TAL CIRCUNSTANCIA COMO UNA SALVEDAD EN SU INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL DEL CONTRIBUYENTE	

REFERENCIAS

Bibliografía

- Ⓢ Alvin A. Arens, Randal J. Elder Mark S. Beasley. *Auditoría un enfoque integral*. Pearson Educación. México. 2007.
- Ⓢ Castro Altamirano Manuel F. *La evidencia en auditoría*. Ediciones contables administrativas. México. 1981
- Ⓢ Cook John W, Winkle Gary M. *Auditoría*. McGraw-Hill. Mexico. 1987.
- Ⓢ De la Peña Gutiérrez. *Auditoría*. Thompson. España. 2003.
- Ⓢ Echenique García José A. *Auditoría en Informática*. McGraw-Hill. México. 2001.
- Ⓢ Gómez Morfín Joaquin. *Introducción a la auditoría de estados financieros*. McGraw-Hill Interamericana. México. 1998.
- Ⓢ Hernández Hernández Enrique. *Auditoría en Informática*. Compañía editorial continental, México. 1996.
- Ⓢ *Historia General de México*. El Colegio de México, A.C., México. 2009.
- Ⓢ Instituto Mexicano de Contadores Públicos. *El Contador Público en la era de la información*. México. 1994
- Ⓢ Muñoz Razo Carlos. *Auditoría en sistemas computacionales*. Pearson Educación de México. México. 2002.
- Ⓢ Pérez Toraño Luis Felipe. *Elementos de Auditoría Contemporánea*. Universidad Nacional Autónoma de México. México. 1985.
- Ⓢ *Principales Diferencias U.S. GAAP – IFRS – NIF*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México. 2009.
- Ⓢ *Principales Diferencias U.S. GAAP – IFRS – NIF*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México. 2010.
- Ⓢ Sánchez Curiel Gabriel. *Auditoría de Estados Financiero*. Pearson Educación de México. México. 2006.

- Ⓢ Santillana González Juan Ramón. *Auditoría I*. Ediciones Contable Administrativas y Fiscales. México. 1996.
- Ⓢ Suárez Suárez Andrés S. *La moderna auditoría*. McGraw-Hill. España. 1991.

Hemerografía

- Ⓢ American Accounting Association, *A model curriculum for education in fraud and forensic accounting*, Issues in Accounting Education Review, E.U.A. noviembre 2008.
- Ⓢ Bettinger Barrios Herbert. *Precios de transferencia retrospectiva*. Revista de Contaduría Pública. México. marzo 2008.
- Ⓢ Buchanan, Leigh, O'Connell Andrew. *A Brief history of decision Making*. Harvard Business Review. enero 2006.
- Ⓢ Calatayud Adolfo E., Sáenz Ivón Marlen. *Precios de transferencia restos y recomendaciones para 2010*. Revista de Contaduría Pública. México. enero 2010.
- Ⓢ Calzada Mezura Miguel. *Adopción de la NIIF en México*. Revista de Contaduría Pública. México. agosto 2009.
- Ⓢ Camargo Bojórquez Noé. *IFAC y la profesión en el mundo*. Revista de Contaduría Pública. México. febrero 2011.
- Ⓢ Casas José, Zamudio Graciela. *Precios de transferencia en México Generalidades*. Revista de Contaduría Pública. México. marzo 2008.
- Ⓢ Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento. *Calidad en la auditoría una perspectiva del IAASB*. Revista de Contaduría Pública. México. abril 2011.
- Ⓢ Enríquez de Rivera Sylvia Meljem. *Elementos fundamentales en la toma de decisiones*. Revista de Contaduría Pública. México. marzo 2008.
- Ⓢ Escobedo Anzures Roberto. *El control interno en los riesgos de fraude*. Revista de Contaduría Pública. México. agosto 2009.

- Ⓢ Fuenzalida Contreras Raúl, Ambrosio Pradel Eduardo. *Riesgo Tecnológico su medición como prioridad para el aseguramiento del negocio*. Revista de Contaduría Pública. México. julio 2009.
- Ⓢ Galván Rodríguez Judith. *Control interno importancia en la prevención de fraudes*. Revista de Contaduría Pública. México. junio 2010.
- Ⓢ García Gómez Rafael. *Evolución en auditoría externa*. Revista de Contaduría Pública. México. febrero 2011.
- Ⓢ García Gómez Rafael. *El auditor externo la calidad y la eficiencia*. Revista de Contaduría Pública. México. marzo 2009.
- Ⓢ García-Villalobos Jorge R. *Auditor forense*. Revista de Contaduría Pública. México. junio 2010.
- Ⓢ Kalis Latayf Virginia. *La tecnología y la información financiera*. Revista de Contaduría Pública. México. enero 2010.
- Ⓢ Llamas Monjardín Gabriel. *Trabajos de aseguramiento marco de referencia*. Revista de Contaduría Pública. México. agosto 2009.
- Ⓢ Martínez Loredo José. *La axiología Teoría de los valores en la actividad de la Contaduría Pública y comentarios sobre la posible unificación de Códigos de actuación Profesional*. Revista de Contaduría Pública. México. enero 2010.
- Ⓢ Meljem Enríquez de Rivera Sylvia. *Auditoría fraudes y contabilidad forense*. Revista de Contaduría Pública. México. febrero 2009.
- Ⓢ Napolitano Niosi Alberto. *Entrevista con Arnold schilder, las normas de auditoría para el mundo del futuro*. Revista de Contaduría Pública. México. enero 2010.
- Ⓢ Napolitano Niosi Alberto. *Entrevista con Robert L. Bunting*. Revista de Contaduría Pública. México. febrero 2011.
- Ⓢ Natera Christian Raúl, Calatayud Adolfo E. *Precios de transferencia marco teórico de ajustes en México*. Revista de Contaduría Pública. México. julio 2010.

- Ⓢ Nava Ortega Israel, García Téllez Miguel Ángel. *TI del proceso de revisión de la NRCC*. Revista de Contaduría Pública. México. abril 2011.
- Ⓢ Navarrete Juan Manuel. *Encuesta sobre delitos económicos*. Revista de Contaduría Pública. México. junio 2010.
- Ⓢ Novoa Franco Jorge. *Precios de transferencia y el método intercuartil*. Revista de Contaduría Pública. México. marzo 2008.
- Ⓢ Peña Araujo Horacio, Orellana Méndez Cesar. *Innovación abierta, dinámica global, transferencia y requerimientos fiscales*. Revista de Contaduría Pública. México. marzo 2008.
- Ⓢ Quintero Ubando Rubén. *TI y la entrega de valor en la empresa*. Revista de Contaduría Pública. México. julio 2009.
- Ⓢ Rizo Rivas José Mario, Guerra Correa Beatriz. *Desarrollo de la práctica de precios de transferencia repercusiones y beneficios fiscales*. Revista de Contaduría Pública. México. marzo 2008.
- Ⓢ Rubio Gutiérrez Adriana. *Convergencia y retos de Contadores Públicos y/o firmas de Contadores*. Revista de Contaduría Pública. México. agosto 2009.
- Ⓢ Salud Velázquez Omar. *Adopción de las NIIF el camino a seguir*. Revista de Contaduría Pública. México. febrero 2011.
- Ⓢ Shelley Marie Hayes. *¿Cómo investigar fraudes en su empresa?*. Revista de Contaduría Pública. México. junio 2010.

Legislación

- Ⓢ *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. México. 2010.
- Ⓢ *Normas de Auditoría y Normas para Atestiguar*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México. 2010.
- Ⓢ *Normas de Información Financiera*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México. 2010.
- Ⓢ *Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México. 2010.

- Ⓢ *Código de Ética Profesional del Contador Público.*
- Ⓢ *Código de Ética Profesional del Abogado.*
- Ⓢ *Código de Ética Profesional del Actuario.*

Referencias de Internet

- Ⓢ *Asesoría Moran.*
www.asesoriamoran.com/historia_de_la_contabilidad.htm
- Ⓢ *Banco de México.*
www.banxico.org.mx
- Ⓢ *Biblioteca Virtual en Salud México.*
<http://bvs.insp.mx>
- Ⓢ *Boletín de la Sociedad Química de México.*
www.bsqm.org.mx
- Ⓢ *Camara Nacional de la Industria Farmacéutica.*
www.canifarma.org.mx
- Ⓢ *Datamonitor. (estadísticas)*
www.datamonitor.com
- Ⓢ *Ernst & Young.*
www.ey.com/mx
- Ⓢ *Facultad de Medicina UNAM.*
www.facmed.unam.mx
- Ⓢ *Facultad de Química Unam.*
www.quimica.unam.mx
- Ⓢ *Globedia (Economía 15-08-09).*
<http://mx.globedia.com/actualidad-sector-farmaceutico>
- Ⓢ *IMS Health.*
www.imshealth.com
- Ⓢ *Instituto Mexicano de Contadores Públicos.*

- www.imcp.org.mx
- Ⓒ *Laboratorios Bayer.*
www.bayer.com.mx
 - Ⓒ *Laboratorios Bristol Myers Squibb México.*
www.bms.com.mx
 - Ⓒ *Laboratorios Glaxo Smith Kline.*
www.gsk.com
 - Ⓒ *Laboratorios Liomont.*
www.liomont.com
 - Ⓒ *Laboratorios Merck.*
www.merck.com.mx
 - Ⓒ *Laboratorios Pfizer.*
www.pfizer.com.mx
 - Ⓒ *Laboratorios Sanofi Aventis.*
<http://en.sanofi-aventis.com>
 - Ⓒ *Notimex.*
www.notimex.com.mx
 - Ⓒ *Periódico el economista.*
<http://eleconomista.com.mx/notas-online/finanzas/2009/01/02/madoff-ultimo-grandes-fraudes>
 - Ⓒ *Periódico el economista.*
<http://eleconomista.com.mx/notas-online/finanzas/2009/01/05/sec-no-detecto-tiempo-fraude-madoff>
 - Ⓒ *Periodico el Financiero.*
www.elfinanciero.com.mx
 - Ⓒ *Pharmaceutical Executive.*
<http://pharmexec.findpharma.com/>