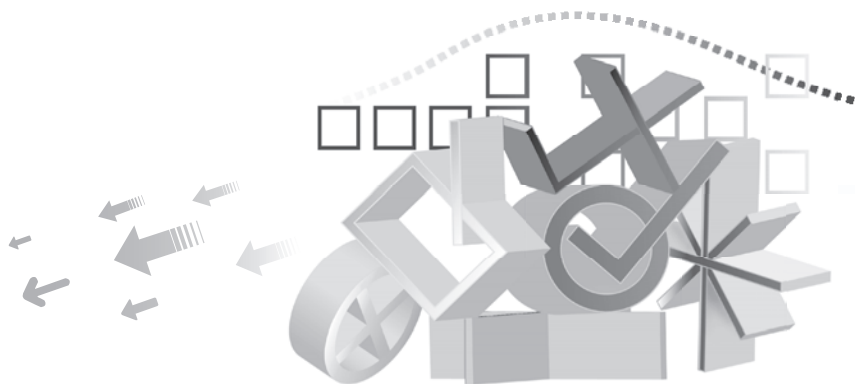


# GUÍAS DE AUDITORÍA

EMITIDAS POR LA COMISIÓN DE NORMAS  
DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO



— ||| — VERSIÓN ESTUDIANTIL — ||| —



**Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos**







# GUÍAS DE AUDITORÍA

EMITIDAS POR LA COMISIÓN DE NORMAS  
DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO

— ㅁ — VERSIÓN ESTUDIANTIL — ㅁ —



Respete el derecho de autor.  
No fotocopie esta obra.

**CeMPro**  
Comisión Mexicana de Profesionales de la Contaduría  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos



**Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos**

Gerente Editorial:	Edilberto Calvillo Sánchez
Coordinación Editorial:	Juana Trejo Caballero
Portada y formación:	Gabriela Salcedo Martínez
Corrección de estilo:	Nicolás Centeno Bañuelos
Producción:	Susana Gabriela Almaráz Rivera

## GUÍAS DE AUDITORÍA

Versión estudiantil

Primera edición, 25 de marzo de 2011

© Derechos reservados por el  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
Bosque de Tabachines Núm. 44  
Fracc. Bosques de las Lomas  
11700, México, D.F.

Prohibida la reproducción total o  
parcial de esta obra sin el permiso  
por escrito de su editor.

Impreso en México

ISBN 978 607 7620 67 9

# Índice

## Introducción

### Serie 6000

Boletín 6010, Guía sobre procedimientos de auditoría de aplicación general

Boletín 6020, El muestreo en la auditoría

Boletín 6030, Muestreo estadístico en auditoría

Boletín 6040, Metodología para el estudio y evaluación del control interno

Boletín 6050, Guía de auditoría para el estudio y evaluación de la función de auditoría interna

Boletín 6060, Utilización del trabajo de un especialista

Boletín 6070, Partes relacionadas

Boletín 6080, Comunicaciones entre el auditor sucesor y el auditor predecesor

Boletín 6090, Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de servicios

Boletín 6100, Efectivo y equivalentes de efectivo

Boletín 6110, Ingresos y cuentas por cobrar

Boletín 6120, Inventarios y costo de ventas

Boletín 6130, Pagos anticipados

Boletín 6140, Guía de auditoría relacionada con estados financieros consolidados y combinados, y con la valuación de inversiones permanentes en acciones

Boletín 6150, Inmuebles, maquinaria y equipo

Boletín 6160, Intangibles

Boletín 6170, Pasivos, provisiones, activos, pasivos contingentes y compromisos

Boletín 6180, Estimaciones contables

Boletín 6190, Capital contable

Boletín 6200, Gastos

Boletín 6210, Examen de remuneraciones al personal

Boletín 6220, Contingencias no cuantificables y compromisos

Boletín 6230, Hechos posteriores

Boletín 6240, Utilización del trabajo de otros auditores

Boletín 6250, Guía de auditoría aplicable a saldos iniciales en primeras auditorías

Boletín 6260, Guía para la comprobación del tratamiento contable de los impuestos a la utilidad

Boletín 6270, Consideraciones en la auditoría de negocios pequeños

Boletín 6280, Ayuda para prevenir, disuadir y detectar el fraude

Boletín 6290, Guía de auditoría relativa a instrumentos financieros derivados

---

## Introducción

### Guías de auditoría

La Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) antes Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), en su proceso de armonización con la normatividad relativa a trabajos de aseguramiento (auditorías, revisiones y atestiguamiento) y otros servicios relacionados, considerando el prefacio establecido para estos, ha considerado necesario agrupar las series 5000 y 6000 (correspondientes a los procedimientos y guías para trabajos de auditoría) en una sola, ya que para efectos prácticos ambas representan guías de apoyo para esos trabajos. Es decir, se ha reorganizado su nomenclatura y se ha decidido dejar los procedimientos y las guías en la serie 6000, por lo que la serie 5000 desaparece.

El trabajo que desarrolla el Contador Público para las auditorías de los estados financieros así como el informe que emite derivado del mismo, se rigen por las normas contenidas en los boletines vigentes de las series 1000, 2000, 3000 y 4000 emitidos por la CONAA. Es importante considerar que esta normatividad será abrogada en algún tiempo y la normatividad vigente para trabajos de auditoría serán las Normas Internacionales de Auditoría.

La intención de emitir los procedimientos y guías de auditoría, los cuales no son normativos, es tener un apoyo para el desarrollo de los trabajos de auditoría realizados con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México vigentes.

Durante 2008, 2009 y 2010 la CONAA emitió una serie de boletines relativos a normas de auditoría, que tienden a homologar los pronunciamientos normativos en nuestro país con los prevalecientes a nivel internacional. El proceso de convergencia se ha concluido.

Por otro lado, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) trabaja en la convergencia de la normatividad contable en México, en relación con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) por lo que diversos boletines de las Normas de Información Financiera (NIF) aplicables en México han sufrido cambios y se han emitido algunas nuevas normas.

Los cambios y la emisión de las nuevas normas de auditoría y de las Normas de Información Financiera mexicanas, así como la decisión de agrupar en una sola serie los procedimientos y guías de auditoría han motivado la necesidad de realizar adecuaciones a diversos conceptos y referencias establecidas en los boletines de procedimientos y guías. La CONAA trabajó en el análisis de estos boletines para hacer las adecuaciones necesarias. La revisión fue efectuada durante enero de 2011, por lo que solo se incluyen cambios en las normatividades señaladas que estaban vigentes hasta el 31 de diciembre de 2010.

Asimismo, se consideró importante realizar la emisión de un libro específico donde solo se incluyen los boletines de guías de auditoría (serie 6000); además, se ha emitido la primera edición del libro *Normas de auditoría, para atestiguar, revisión y otros servicios relacionados*, en el que se presenta el "Código de Ética", la "Norma de control de calidad aplicable a las firmas de contadores públicos que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera,

trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados", el "Marco de referencia para trabajos de aseguramiento" y un "Prefacio". Esta consideración se basa en la importancia de tener bien identificada la parte normativa y la que solo representa un apoyo para el desarrollo del trabajo de auditoría como es el caso de esta obra, *Guías de Auditoría*.

A continuación se presenta el nuevo índice de las guías y el número de boletín anterior:

(Boletín anterior)	Número de Boletín nuevo	Concepto
(5010)	6010	Guía sobre procedimientos de auditoría de aplicación general
(5020)	6020	El muestreo en la auditoría
(6060)	6030	Muestreo estadístico en auditoría
(5030)	6040	Metodología para el estudio y evaluación del control interno
(5040)	6050	Guía de auditoría para el estudio y evaluación de la función de auditoría interna
(5050)	6060	Utilización del trabajo de un especialista
(5060)	6070	Partes relacionadas
(5070)	6080	Comunicaciones entre el auditor sucesor y el auditor predecesor
(5090)	6090	Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de servicios
(5100)	6100	Efectivo e inversiones temporales
(5110)	6110	Ingresos y cuentas por cobrar
(5120)	6120	Inventarios y costo de ventas
(5130)	6130	Pagos anticipados
(5140)	6140	Guía de auditoría relacionada con estados financieros consolidados y combinados, y con la valuación de inversiones permanentes en acciones
(5150)	6150	Inmuebles, maquinaria y equipo
(5160)	6160	Intangibles
(5170)	6170	Pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos
(5180)	6180	Estimaciones contables
(5190)	6190	Capital contable
(5200)	6200	Gastos
(5210)	6210	Examen de remuneraciones al personal
(5220)	6220	Contingencias no cuantificables y compromisos
(5230)	6230	Hechos posteriores
(5270)	6240	Utilización del trabajo de otros auditores
(5280)	6250	Guía de auditoría aplicable a saldos iniciales en primeras auditorías
(5290)	6260	Guía para la comprobación del tratamiento contable de los impuestos a la utilidad

## INTRODUCCIÓN

(6070)	6270	Consideraciones en la auditoría de negocios pequeños
(6080)	6280	Ayuda para prevenir, disuadir y detectar el fraude
(6090)	6290	Guía de auditoría relativa a instrumentos financieros derivados

Es importante señalar que durante 2010 la CONAA concluyó la modificación del Boletín 4030, *Efectos en el dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros auditores*, para adaptarlo a la normatividad internacional, inclusive se modificó el nombre del boletín a *Consideraciones especiales en auditorías de estados financieros de grupos*.

Esta norma es obligatoria para las auditorías de estados financieros de un grupo por ejercicios que inicien el 1 de enero de 2011; se recomienda su aplicación anticipada. Con la entrada en vigor de esta norma se dejará sin efectos al Boletín (5270) 6240 *Utilización del trabajo de otros auditores*.

Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento  
(CONAA)



Marzo 2011



---

**Boletín 6010**

**GUÍA SOBRE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA  
DE APLICACIÓN GENERAL**

**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Generalidades.....	1 a 2
Alcances y limitaciones.....	3
Objetivo del boletín .....	4
Procedimientos de auditoría .....	5 a 11
Técnicas de auditoría.....	12 a 36
Fecha de emisión y revisión del boletín .....	37

---



---

## BOLETÍN 6010

# GUÍA SOBRE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA DE APLICACIÓN GENERAL

### Generalidades

- 1 El Contador Público independiente puede desempeñar diversas actividades o trabajos, aplicando sus conocimientos técnicos, pero su principal actividad es la auditoría de estados financieros, la cual tiene por objetivo final el emitir una opinión en la que haga constar que dichos estados financieros presentan la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo de la empresa a una fecha, de acuerdo con las Normas de Información Financiera mexicanas.
- 2 El trabajo de auditoría tiene, por consiguiente, como finalidad inmediata, proporcionar al propio Contador Público los elementos de juicio y de evidencia suficiente para emitir su opinión de una manera objetiva y profesional. Es, por tanto, responsabilidad personal e indeclinable del propio auditor determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar, que considere necesarios.

### Alcance y limitaciones

- 3 Este boletín se refiere a los procedimientos de investigación y prueba que el auditor usa para obtener la información necesaria, que apoye su opinión sobre los estados financieros que está examinando.

### Objetivo del boletín

- 4 El propósito de este boletín es establecer los procedimientos de aplicación general, que puede utilizar el auditor para obtener la evidencia que fundamente su opinión profesional, sobre los estados financieros de la empresa que está examinando.

### Procedimientos de auditoría

- 5 Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales, el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión.
- 6 Debido a que el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para sustentar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos, mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

### Naturaleza de los procedimientos de auditoría

- 7 Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de prueba para

el examen de los estados financieros. Por esta razón, el auditor deberá, aplicando su criterio profesional, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza que fundamente su opinión objetiva y profesional.

#### Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría

- 8 Debido a que las operaciones de las empresas son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es posible realizar un examen detallado de todas las transacciones individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las transacciones individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento, no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas. En el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.
- 9 La relación de las transacciones examinadas respecto del total que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación, es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la auditoría.

#### Oportunidad de los procedimientos de auditoría

- 10 La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llama oportunidad.
- 11 No es indispensable y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha del examen de los estados financieros. Algunos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

#### Técnicas de auditoría

- 12 Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir su opinión profesional.
- 13 Las técnicas de auditoría son las siguientes:
  - Estudio general. Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de los rubros y partidas importantes, significativas o extraordinarias
- 14 Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del Contador Público, quien, basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos e información de la empresa que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. Por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo, por la simple lectura de la redacción de los asientos contables, evaluando la materialidad de los cargos y abonos anotados. En forma semejante, el auditor podrá observar la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual. Esta técnica

sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas, por lo que, deberá aplicarse antes de cualquier otra.

- 15 El estudio general, deberá aplicarse con cuidado y diligencia, por lo que es recomendable que su aplicación la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez, para asegurar un juicio profesional sólido y amplio.
- 16 • **Análisis.** Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.
- 17 El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer cómo se encuentran integrados y son los siguientes:
  - a) **Análisis de saldos**
- 18 Existen cuentas en las que los distintos movimientos que se registran en ellas son compensaciones unos de otros; por ejemplo, en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales o parciales de los cargos por ventas. En este caso, el saldo de la cuenta está formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se registraron en la cuenta, en donde se pueden analizar solamente aquellas partidas que forman parte del saldo de la cuenta. El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos, es lo que constituye el análisis de saldo.
  - b) **Análisis de movimientos**
- 19 En otras ocasiones, los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas; por ejemplo, en las cuentas de resultados; y en algunas cuentas de movimientos compensados, puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien, por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso, el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que constituyen el saldo de la cuenta.
- 20 • **Inspección.** Examen físico de los bienes materiales o de los documentos, con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.
- 21 En diversas ocasiones, en especial por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad.

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

- 22 • *Confirmación.* Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, confirmar de una manera válida.
- 23 Esta técnica se aplica, solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación, para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y que puede ser aplicada de diferentes formas:
- 24 — *Positiva.* Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación, preferentemente para el activo.
- 25 — *Negativa.* Se envían datos y se pide contestación, sólo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar el activo.
- 26 — *Indirecta, ciega o en blanco.* No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo o a instituciones de crédito.
- 27 • *Investigación.* Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.
- 28 Con esta técnica, el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa. Por ejemplo, el auditor puede formarse su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de deudores, mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa.
- 29 • *Declaración.* Manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.
- 30 Esta técnica, se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo ameritan.
- 31 Aun cuando la declaración es una técnica de auditoría conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que participaron en las operaciones realizadas o bien, tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.
- 32 • *Certificación.* Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado, por lo general, con la firma de una autoridad.
- *Observación.* Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.
- 33 El auditor se cerciora de la forma como se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmente de la forma como el personal de la empresa las realiza. Por ejemplo, el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria, observando cómo se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos.

- 34 • *Cálculo.* Verificación matemática de alguna partida.
- 35 Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas. El auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.
- 36 En la aplicación de la técnica del cálculo, es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo, el importe de los intereses ganados originalmente calculados sobre la base de cálculos mensuales sobre operaciones individuales, se puede comprobar por un cálculo global aplicando la tasa de interés anual al promedio de las inversiones del periodo.

**Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 37 Este boletín fue emitido en junio de 1984 y revisado en enero de 2011.



EL MUESTREO EN LA AUDITORÍA

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Generalidades.....	1 a 4
Alcance.....	5
Objetivo del boletín.....	6
Definiciones.....	7
Consideraciones de riesgo e incertidumbre al obtener evidencia.....	8 a 10
Selección de partidas para pruebas y reunir evidencia de auditoría.....	11 a 22
Enfoque del muestreo estadístico o no estadístico.....	23 a 25
Diseño de la muestra.....	26 a 29
Naturaleza y causa de errores.....	30 a 39
Evaluación de los resultados de la muestra.....	40 a 45
Documentación de la evidencia en papeles de trabajo.....	46
Fecha de emisión y revisión de este boletín.....	47
Apéndice 1. Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de cumplimiento	
Apéndice 2. Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para procedimientos sustantivos	
Apéndice 3. Técnicas de selección de muestras	



---

## **BOLETÍN 6020**

### **EL MUESTREO EN LA AUDITORÍA**

#### **Generalidades**

- 1 Las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo establecen la obligación del auditor de obtener, mediante sus procedimientos de auditoría, evidencia comprobatoria suficiente y competente para suministrar una base objetiva para sustentar su opinión.
- 2 El auditor determina sus alcances de revisión de partidas, considerando las características de las mismas, las condiciones del control interno de las entidades y la experiencia obtenida en revisiones anteriores; es decir, aplica la selección de partidas para ser revisadas de acuerdo con el propio criterio del auditor, ya sea por la materialidad de las cifras o mediante una selección aleatoria, esto es al haberse determinado un porcentaje de revisión o un alcance preestablecido. Todo lo anterior conocido como selección de partidas, también se denomina muestreo que, en su término o concepto, será el usado en este boletín, el cual debe ser utilizado en cualquier tipo de selección de partidas a revisar en la auditoría.
- 3 El auditor no está obligado a examinar todas y cada una de las transacciones de la entidad o de las partidas que forman los saldos finales, ya que mediante la aplicación de sus procedimientos de auditoría a una muestra representativa de estas transacciones o partidas, puede obtener la evidencia que se requiere.
- 4 Al diseñar los procedimientos de auditoría y reunir la evidencia comprobatoria, el auditor debe utilizar los medios apropiados para seleccionar las partidas sujetas a revisión; es decir, para cumplir con la evidencia de auditoría en la revisión de algún rubro o transacción de los estados financieros, el auditor fijará el alcance necesario o el que considere suficiente para opinar de manera razonable sobre ese rubro o transacción.

#### **Alcance**

- 5 En este boletín se señalan los principales aspectos relativos a la selección de partidas para ser revisadas en una auditoría de estados financieros, lo que se denomina muestreo, en el cual se requiere que todas las partidas que integran el universo sujeto a ser revisado tengan la misma oportunidad de ser seleccionadas, lo que dará como resultado la obtención de una muestra representativa del mismo.

#### **Objetivo del boletín**

- 6 El objetivo de este boletín es establecer técnicas y lineamientos sobre el uso de sistemas de muestreo en la auditoría y el uso de otros medios de selección de partidas para reunir suficiente evidencia y evaluar sus resultados.

## Definiciones

7 Para efectos de este boletín, se definen los siguientes términos:

- **Muestreo en la auditoría.** Es la selección de partidas (muestra) que estarán sujetas a la aplicación de procedimientos de cumplimiento o sustantivos a menos de la totalidad de los elementos (partidas) que forman o integran el saldo de una cuenta, tipo de información o clase de transacción (universos), de tal manera que todas las partidas o información a muestrear tengan la misma oportunidad de ser seleccionadas y que permitan al auditor obtener y evaluar la evidencia comprobatoria de la auditoría, respecto de la característica del universo para llegar a una conclusión respecto del mismo.
- **Universo.** Es el total de datos o de partidas individuales que integran el saldo de una cuenta o tipo de transacción sujetas a examinar y que están representadas por un conjunto de unidades, elementos, referencias, valores, de las que se desea obtener información al ser seleccionadas mediante las técnicas apropiadas, para determinar cuáles se sujetarán a ser examinadas mediante pruebas de auditoría
- **Unidad de muestreo.** Conjunto de elementos, unidades o partidas individuales que constituyen un universo identificado como cuenta o transacción, que se seleccionan para ser examinadas a través de muestreo.
- **Error tolerable.** Es el error máximo en el universo que el auditor estaría dispuesto a aceptar al concluir que el muestreo ha alcanzado el objetivo de la auditoría.
- **Error esperado.** Es cuando se espera o se estima la presencia de error en el universo y normalmente se tendrá que examinar una muestra mayor, para concluir que el valor del universo es razonable dentro del error tolerable.
- **Riesgo inherente.** Representa el riesgo de que ocurran errores importantes en una cuenta o grupo de transacciones de los estados financieros, o en un tipo específico de negocio, en función de las características o particularidades de dicha cuenta, saldo o grupo de transacciones o del tipo de negocio, sin considerar el efecto de los procedimientos de control interno que pudieran existir.
- **Riesgo de control.** Representa el riesgo de que los errores importantes que pudieran existir en un rubro específico de los estados financieros, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno contable en vigor.
- **Riesgo de detección.** Representa el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor no detecten los posibles errores importantes que hayan escapado a los procedimientos de cumplimiento del control interno.
- **Riesgo en el muestreo.** Surge de la posibilidad de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda ser diferente de la conclusión alcanzada si todo el universo se sometiera al mismo procedimiento de auditoría.
- **Selección de partidas específicas.** Es la que se podría utilizar en una alternativa para elegir partidas con características específicas, siempre que el auditor trate de obtener una muestra representativa del universo total, porque contiene montos

relevantes o porque muestran alguna particularidad especial, sin intención alguna de excluir unidades específicas importantes o hacer una selección prefijada o preconcebida.

- Selección por intervalos. Es aquella selección sistemática de partidas que compone un universo homogéneo, mediante el uso constante entre una selección y otra, que permite seleccionar las partidas que formarán parte de la muestra, de tal manera que haya un espacio uniforme entre cada una de ellas y una selección al azar del primer elemento que servirá de inicio para aplicar el intervalo.
- Selección aleatoria. Es la que se utiliza para realizar una selección irrestricta, cuyos elementos de la muestra son extraídos completamente al azar de un universo que está compuesto de montos identificados con números de serie y para ser seleccionados se requiere del uso de las tablas de números aleatorios.
- Estratificación. Es el proceso de dividir un universo en sub-universos, de los cuales cada uno de ellos constituye un grupo de unidades, elementos o partidas que tienen características similares y que están sujetas a ser examinadas a través de un muestreo.
- Muestreo estadístico. Es un sistema de muestreo en el que el diseño y selección de la muestra sea al azar, mediante el uso de una teoría matemática o de probabilidades para determinar cuántas partidas serán seleccionadas y para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo medición de riesgos de muestreo. Cualquier otro enfoque de muestreo que no reúna las características anteriores se denomina como muestreo no estadístico.
- Enfoque de muestreo. Es la selección de un número determinado de elementos o partidas, a fin de obtener información acerca del universo del que fueron seleccionados, para su posterior aplicación de los procedimientos de auditoría previamente determinados.

### Consideraciones de riesgo e incertidumbre al obtener evidencia

- 8 Al obtener la evidencia de las partidas seleccionadas, el auditor debe usar su criterio profesional para determinar el riesgo de muestreo apropiado en la auditoría y diseñar procedimientos de auditoría para asegurar que este riesgo se reduzca a un nivel aceptablemente bajo. El riesgo de auditoría representa que el auditor emita una opinión sin salvedades cuando los estados financieros contengan un error por desviación a los principios de contabilidad en exceso a la materialidad.
- 9 Los riesgos de auditoría conforme al Boletín 3030, *Materialidad en la planeación y desarrollo de una auditoría*, incluyen:
  - El riesgo de que ocurran errores importantes (riesgo inherente).
  - El riesgo de que el sistema de control interno contable no prevenga, no detecte, o no corrija errores (riesgo de control).

El riesgo de que cualquier otro error importante no sea detectado por el auditor (riesgo de detección).

- 10 El auditor debe considerar el riesgo de detección originado por las incertidumbres en la aplicación del muestreo (riesgo de muestreo), así como los provenientes de otros factores (riesgo fuera del muestreo). A mayor grado de confianza requerida por el auditor, será mayor el tamaño de la muestra. Al determinar la confianza requerida, el auditor se preocupará por el riesgo de que las conclusiones que obtendrá de sus procedimientos de auditoría aplicados pudieran ser inapropiadas.

### Selección de partidas para pruebas y reunir evidencia de auditoría

- 11 El Boletín 3030, *Materialidad y riesgo en auditoría*, define y desarrolla el concepto de riesgo en la auditoría y el Boletín 3060, *Relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría*, conceptúa la obtención de la evidencia como una característica comprobatoria en la auditoría de estados financieros. Estos dos conceptos se conjugan con la terminología usada en este boletín. La evidencia comprobatoria se obtiene de una combinación apropiada de pruebas de control y sustantivas. El tipo de pruebas a realizar es importante para una adecuada aplicación de los procedimientos de auditoría para obtener la evidencia de auditoría necesaria.
- 12 El auditor debe relacionar partidas para su muestra con la expectativa de que todas las unidades de muestreo en el universo tengan una oportunidad de selección. El auditor, al haber determinado los objetivos específicos de la auditoría y al haber considerado los procedimientos de auditoría que deba aplicar a los elementos del universo sujeto a revisión, estará en condiciones de aplicar la técnica de muestreo o selección de partidas más idónea de acuerdo con las características y condiciones de dicho universo, y reunir la evidencia comprobatoria de las partidas de la muestra seleccionada.
- 13 Al diseñar procedimientos de auditoría, el auditor debe determinar los medios apropiados de seleccionar muestras para ser examinadas, ya sea que a su juicio la revisión se realice por medio de un porcentaje sobre el universo; la selección se lleve a cabo de ciertas partidas específicas o se efectúe por medio de técnicas de muestreo en la auditoría.
- 14 La decisión de selección de la técnica apropiada en el muestreo en la auditoría, dependerá de las características o circunstancias de las partidas o elementos que conformen el universo, y será a juicio del auditor respecto de la manera eficiente de obtener suficiente evidencia para cumplir con el objetivo de la auditoría. Las técnicas de selección de muestras pueden ser el uso de tablas de números aleatorios o programas de computación, selección sistemática y selección específica. Cada una de estas técnicas se analiza en el apéndice 3.
- 15 El muestreo en la auditoría para pruebas de cumplimiento a la efectividad del control interno, es utilizado cuando el control deja evidencia de su aplicación (por ejemplo, iniciales del gerente de crédito en una factura de venta, indicando la aprobación del crédito o evidencia de la autorización de su incorporación a un sistema de tecnología de información).
- 16 Cuando se llevan a cabo pruebas sustantivas de detalle, mediante la selección de partidas por medio de muestreo en la auditoría para reunir evidencia de auditoría, se usa esta técnica de muestreo para verificar una o más características sobre cierta cifra de los estados financieros (por ejemplo, la existencia de cuentas por cobrar de difícil recuperación), o para hacer una estimación de alguna partida en particular (por ejemplo, el importe de inventarios obsoletos).

17 La decisión sobre cuál enfoque usar dependerá de las circunstancias y la aplicación de cualquiera de los medios disponibles o su combinación, se hará considerando el riesgo y la eficiencia de la auditoría, de tal manera que el auditor necesita sentirse satisfecho de que las técnicas usadas son necesarias y efectivas que proporcionan evidencia suficiente para cumplir con el objetivo de la prueba; los medios disponibles al auditor son:

- Selección de partidas mediante un porcentaje. El auditor puede decidir la aplicación de una selección al azar o dirigida de cierto porcentaje o de todas las partidas que constituyen un saldo o una transacción. Cuando el universo constituye un pequeño número de partidas relevantes, es probable un 100% en pruebas sustantivas.
- Selección de partidas específicas. Es una selección dirigida de partidas específicas que provienen de un universo basado en factores, tales como conocimiento del negocio y de las evaluaciones periódicas o preliminares del riesgo inherente y de control. Las partidas específicas seleccionadas pueden incluir partidas sospechosas no comunes o propensas al fraude.
- Selección sistemática por intervalos. Es la selección de partidas mediante el uso de un intervalo constante entre una selección y otra, teniendo el intervalo inicial un punto de partida seleccionado al azar. El intervalo puede estar basado en un cierto número de partidas (por ejemplo, de un universo de 100, la muestra resultó de 5 partidas, por lo tanto, el intervalo será por cada veinte partidas de un listado) o en totales monetarios (por ejemplo, cada 15 intervalos de los montos en el valor acumulado de las 150 partidas del universo sobre una muestra de 10). Al utilizar la selección por intervalos, el auditor debe determinar que el universo no está estructurado o compuesto por elementos que no corresponden a la uniformidad del muestreo, de tal manera que el intervalo pueda incluir una característica particular en dicho universo. Por ejemplo, si en un universo de ventas compuesto de varias sucursales, puede ser que una de esas sucursales en particular ocurren únicamente cada 100; por lo tanto, el intervalo de muestreo seleccionado es de 50, lograría seleccionar todas, o ninguna, de las ventas de esa sucursal en particular.
- Selección aleatoria. Está regida por ser una alternativa de selección totalmente al azar, y en la que cada uno de los elementos del universo deberán tener igual oportunidad de ser seleccionados y siempre que el auditor trate de obtener una muestra representativa del universo total, sin intención alguna de incluir o excluir unidades específicas, para ello se requiere del uso de tablas de números aleatorios. Cuando el auditor usa este método, debe evitar el hacer una selección premeditada, por ejemplo, hacia partidas que pueden ser fácilmente localizadas, ya que éstas pudieran no ser representativas.
- Selección dirigida o casual. Es el sistema de selección más frecuente y más usada en la auditoría; su empleo se lleva a cabo cuando el universo es conocido por revisiones previas o pasadas. La selección dirigida ha sido y continuará siendo una de las herramientas más útiles con que cuenta al auditor. Su empleo ya se señaló en los párrafos 13 y 14 anteriores.
- Estratificación. La eficiencia de la auditoría puede mejorarse si el auditor estratifica un universo dividiéndolo en sub-universos que tengan una característica de mejor identificación. El objetivo de la estratificación es reducir la variabilidad de partidas

dentro de cada estrato y, por lo tanto, permitir que se reduzca el tamaño de muestra sin un incremento proporcional en el riesgo de muestreo.

- 18 Al diseñar una muestra de auditoría, el auditor considerará los siguientes aspectos:
- a) Objetivos de la auditoría.
  - b) El universo.
  - c) Riesgo e incertidumbre.
  - d) Naturaleza y causa de errores.
  - e) Análisis de errores en la muestra.
  - f) Proyección de errores.
  - g) Evaluación de los resultados de la muestra y de los errores.
  - h) Evidencia en papeles de trabajo.
- 19 Cuando se determine el muestreo de auditoría, el auditor debe aplicar los procedimientos de auditoría apropiados al objetivo de la prueba particular sobre cada partida seleccionada apropiada, la naturaleza de la evidencia de auditoría buscada y las condiciones de error posible u otras características relativas a tal evidencia, ayudarán al auditor a definir lo que constituye un error y conocer el universo que debe utilizarse para el muestreo.
- 20 Universo. El auditor desea extraer muestras para llegar a una conclusión de un universo (saldo o transacción) por medio del empleo de un método adecuado de selección de partidas. El auditor debe determinar que el universo de donde extrae la muestra es apropiado para el objetivo específico de la auditoría. Por ejemplo, si el auditor tiene por objetivo determinar que no se han registrado cuentas por cobrar en exceso a las reales, el universo podría definirse como el saldo de cuentas por cobrar de la balanza de comprobación. Por otra parte, si estuviera tratando de determinar si la cifra de cuentas por pagar es inferior a la real, su universo no sería el saldo de cuentas por pagar, sino posiblemente, los pagos posteriores, facturas pendientes de pago, informes de entradas del almacén que no concuerdan con la factura de compra y otros estratos o sub-universos que pudieran proporcionar evidencia de que las cuentas por pagar registradas son inferiores a las reales.
- 21 El universo puede ser dividido en unidades de muestreo en diversas formas, por ejemplo, si el auditor tiene por objetivo comprobar la validez de las cuentas por cobrar de la entidad, podría definir la unidad de muestreo para propósitos de confirmación, como los saldos de clientes o como las facturas individuales de clientes. El auditor debe definir la unidad de muestreo para obtener una muestra efectiva y eficiente que le permita alcanzar el objetivo particular de la auditoría.
- 22 Según las condiciones y características del universo, es recomendable la estratificación, que consiste en dividir el universo en sub-universos, es decir, en grupos de unidades de muestreo con características similares. Los estratos deben estar definidos explícitamente

de manera que cada unidad de muestreo pueda pertenecer únicamente a un solo estrato. Este procedimiento disminuye la variabilidad de las partidas dentro de cada estrato. La estratificación permite al auditor dirigir sus esfuerzos hacia las partidas que él considere que contienen potencialmente el mayor error monetario. Por ejemplo, el auditor podría dirigir su atención a ciertos renglones para detectar errores importantes en los registros. Sin embargo, la conclusión a la que se llegue al revisar la muestra sólo se referirá al sub-universo y no al universo total.

### Enfoque del muestreo estadístico o no estadístico

- 23 La decisión sobre usar o no un enfoque de muestreo estadístico o no estadístico es un asunto que requiere el juicio y experiencia del auditor, respecto de la manera más eficiente de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría en las circunstancias particulares. Por ejemplo, en el caso de pruebas de cumplimiento, el análisis del auditor tendiente a verificar la naturaleza y la causa de los errores frecuentes será más importante que llevar un análisis estadístico para aplicar simplemente pruebas para la presencia o ausencia (sólo del conteo) de errores. En tal situación, el muestreo no estadístico puede ser el más apropiado.
- 24 Cuando se aplica el muestreo estadístico (normalmente universos grandes), el tamaño de la muestra puede determinarse usando la teoría de la probabilidad o el juicio profesional del auditor. Más aún, el tamaño de la muestra no es un criterio válido para distinguir entre los enfoques estadísticos y no estadísticos. El tamaño de la muestra es una combinación de factores como los identificados en los apéndices 1 y 2. Cuando las circunstancias son similares, el efecto sobre el tamaño de la muestra de factores como los señalados en dichos apéndices para procedimientos de cumplimiento o sustantivos, será similar sin importar si se escoge un enfoque estadístico o no estadístico.
- 25 Si el enfoque adoptado no cumple con la definición de muestreo estadístico, se pueden usar elementos de un enfoque estadístico, por ejemplo, el uso de selección al azar usando números al azar generados por computadora. Sin embargo, sólo cuando el enfoque adoptado tiene las características de muestreo estadístico son válidas las mediciones estadísticas, incluyendo el riesgo de muestreo.

### Diseño de la muestra

- 26 Cuando se diseña una muestra de auditoría, el auditor debe considerar los objetivos de la prueba y los atributos del universo del que se extraerá la muestra. También debe considerar los objetivos específicos a lograr y la combinación de procedimientos de auditoría. La evidencia de auditoría buscada y las condiciones de error posible u otras características relacionadas con dicha evidencia, ayudarán al auditor a definir qué constituye un error y cómo se encuentra el universo para el muestreo.
- 27 El auditor debe considerar qué condiciones constituyen un error por referencia a los objetivos de la prueba. Una comprensión clara de lo que constituye un error es importante para asegurar que todas, y solamente, aquellas condiciones que son relevantes a los objetivos de la prueba se incluyan en la proyección de errores.
- 28 Cuando se llevan a cabo pruebas de cumplimiento, el auditor generalmente hace una evaluación preliminar de la tasa de error que espera encontrar en el universo que se somete a prueba y el nivel de riesgo de control. Esta evaluación se basa en el

conocimiento previo del auditor o en el examen de un pequeño número de partidas del universo. De modo similar, para pruebas sustantivas, el auditor generalmente hace una evaluación preliminar del monto del error en el universo. Estas evaluaciones preliminares son útiles para diseñar una muestra de auditoría y determinar el tamaño de la muestra.

- 29 Al determinar el tamaño de la muestra, el auditor debe considerar si el riesgo de muestreo se reduce a un nivel aceptablemente bajo. El tamaño de la muestra es afectado por el nivel de riesgo de muestreo que el auditor este dispuesto a aceptar. Mientras más bajo el riesgo que se esté dispuesto a aceptar, mayor necesitará ser el tamaño de la muestra. El tamaño de la muestra puede determinarse mediante la aplicación de una base estadística o mediante el ejercicio de juicio profesional aplicado objetivamente a las circunstancias (muestreo no estadístico). Los apéndices 1 y 2 indican las influencias que contienen los diversos factores en la determinación del tamaño de la muestra y el nivel de riesgo de muestreo que representan.

### Naturaleza y causa de errores

- 30 El auditor debe considerar los resultados de la muestra, la naturaleza y causa de cualquier error identificado y su posible efecto en el objetivo de la prueba particular y en otras áreas de la auditoría.
- 31 El error tolerable es el error máximo en el universo que el auditor estaría dispuesto a aceptar y a pesar de eso, concluir que el resultado del muestreo ha alcanzado su objetivo de auditoría. El error tolerable es considerado durante la etapa de planeación o según los resultados de auditorías anteriores y se relaciona con el juicio preliminar del auditor respecto a su importancia. Para procedimientos sustantivos, el error tolerable será un monto menor que, o igual, al estimado preliminar del auditor de la materialidad usando para saldos de cuentas individuales que están siendo auditados. A menor grado de error tolerable, será mayor el tamaño de la muestra que requerirá el auditor.
- 32 En los procedimientos de cumplimiento, el error tolerable es el porcentaje máximo de desviación de un procedimiento de control prescrito, que el auditor estaría dispuesto a aceptar sin alterar la confianza que tenía depositada en el control que está probando.
- 33 Si el auditor espera la presencia de error, conocido como error esperado en el universo, normalmente tendrá que examinar una muestra mayor para concluir que el valor del universo está razonablemente presentado dentro del error tolerable estimado o que la confianza que se había depositado en un control importante está justificada. Las muestras de menor tamaño se justifican cuando se espera que el universo se encuentre libre de errores.

### Análisis y proyección de errores en la muestra

- 34 Al analizar los errores detectados en la muestra, el auditor debe determinar que cada partida sobre la que se tenga duda sobre su corrección será, de hecho, un error. Al diseñar la muestra, el auditor tendrá definidas aquellas condiciones que constituyen un error por medio de referencia a los objetivos de su auditoría.
- 35 En aquéllos en que no se pueda localizar la documentación de apoyo de partidas específicas de la muestra, el auditor tal vez pueda obtener la evidencia de auditoría

apropiada a través de la aplicación de procedimientos alternativos relacionados con las partidas no probadas de una muestra.

- 36 Si el auditor no aplica o no puede aplicar procedimientos alternativos en relación con partidas no probadas de una muestra (cuentas por cobrar a clientes), debe considerar la partida como un error para los propósitos de su evaluación de la evidencia de auditoría proporcionada por la muestra de auditoría. El auditor también debe considerar los aspectos cualitativos de los errores. Éstos incluyen la naturaleza y la causa del error y el posible impacto del error en otras fases de auditoría. Por ejemplo, el grado de confianza que se planeó depositar en los procedimientos de control interno contable.
- 37 El auditor también debe considerar los aspectos cualitativos de los errores; éstos incluyen la naturaleza y la causa del error y el posible impacto del error en otras fases de auditoría. Asimismo, el auditor debe razonar el efecto de los errores, si provienen de violaciones al control interno respecto de la posible existencia de fraude.
- 38 Al evaluar los errores detectados, el auditor puede llegar a la conclusión de que muchos de ellos tienen una característica en común. Por ejemplo, el tipo de la transacción, ubicación, línea de producto, periodo o cualquier otro aspecto relevante. En tales casos, el auditor puede tomar la decisión de identificar todas las partidas en el universo que tienen esta característica común, produciendo así un sub-universo y extender sus procedimientos en esta área. Debe, entonces, llevar a cabo evaluaciones por separado basadas en las partidas examinadas por cada sub-universo.
- 39 Para procedimientos sustantivos, el auditor debe proyectar los errores monetarios encontrados en la muestra de un universo, y también considerar el efecto del error proyectado en el objetivo de la revisión en particular y en otras áreas de la auditoría. En todos los casos el método de proyección debe ser consistente con el método usado para seleccionar la unidad de muestreo. Al proyectar resultados de error, el auditor debe tener siempre presente los aspectos cualitativos de los errores encontrados. Cuando el universo se encuentra dividido en dos o más sub-universos (estratificación), la proyección de errores se hace por separado por cada sub-universo y se suman los resultados.

#### **Evaluación de los resultados de la muestra**

- 40 El auditor debe evaluar los resultados de la muestra para determinar si la evaluación previa de la característica relevante del universo, se confirma o necesita ser analizada, revisada o ampliada.
- 41 El auditor debe tomar en consideración si los errores en el universo pudieran exceder el límite de error tolerable. Para tal efecto, el auditor debe comparar el error proyectado en el universo con el error tolerable y después también comparar los resultados del muestreo con los de otros procedimientos de auditoría relevantes, para así poder concluir sobre el saldo de una cuenta, tipo de transacción o control específico.
- 42 Tratándose de procedimientos de cumplimiento, la evaluación de los errores puede traer como resultado que el auditor llegue a la conclusión de que los resultados de la muestra no apoyan el grado de confianza establecido para un procedimiento de control. En este caso, debe cerciorarse de que existe otro control apropiado en que puede depositar su confianza después de aplicar procedimientos de cumplimiento apropiados. Por lo tanto,

el auditor puede modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos sustantivos originales.

- 43 Cuando los resultados son positivos, el auditor debe expresar una opinión satisfactoria acerca del universo muestreado; sin embargo, cuando el resultado es negativo, será necesario realizar otros procedimientos para cerciorarse de la razonabilidad del universo.
- 44 Ahora bien, si los resultados de la muestra arrojan un número de errores que se acerca al número de error tolerable determinado en la estimación del tamaño de la muestra, se debe considerar que este resultado indica el riesgo inherente (de muestreo), que en caso de haber examinado una muestra más alta o el total del universo, el número de errores podría exceder el límite de error tolerable y en estos casos el auditor debe considerar ampliar sus pruebas.
- 45 Si la evaluación de los resultados de la muestra indica en la evaluación preliminar que la característica relevante del universo necesita revisarse, el auditor puede:
  - a) Pedir a la administración que investigue los errores identificando el potencial de errores adicionales, y que registre los ajustes necesarios.
  - b) Modificar los procedimientos de auditoría planeados, por ejemplo, en el caso de una prueba de cumplimiento el auditor podría ampliar el tamaño de la muestra, probar un control alternativo o modificar los procedimientos sustantivos relacionados.
  - c) Considerar el efecto en la operación.

#### **Documentación de la evidencia en papeles de trabajo**

- 46 Para cumplir con la norma de documentación de la auditoría, el auditor debe dejar constancia de la evidencia del trabajo, y con el objetivo de que en cualquier momento pueda reconstruirse el proceso de muestreo seguido y se puedan justificar las conclusiones obtenidas, el auditor debe señalar en papeles de trabajo lo siguiente:
  - a) La descripción del sistema de muestreo elegido.
  - b) La descripción del método seguido para seleccionar las partidas individuales que integran la muestra.
  - c) La descripción de los procedimientos de auditoría aplicados a las partidas que integran la muestra.
  - d) Evaluación de los resultados de la muestra.
  - e) Los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos de auditoría, los cuales incluirán cuando menos:

- La clasificación del tipo de errores encontrados.
- El número de errores de cada tipo localizado.
- f) La proyección de los resultados obtenidos en la muestra.
- g) Las fórmulas y cálculos empleados para la estimación de esos resultados.
- h) La interpretación de dichos resultados con base en los datos anteriores.

**Fecha de emisión y revisión de este boletín**

47 Este boletín fue emitido en julio de 2005 y revisado en enero de 2011.

## APÉNDICE 1

### Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para pruebas de cumplimiento

Los siguientes son factores que el auditor debe considerar cuando determina el tamaño de la muestra para una prueba de cumplimiento. Estos factores requieren ser considerados de manera conjunta.

Factor	Efecto en el tamaño de la muestra
Un incremento en el apoyo planeado en los sistemas de contabilidad y de control interno por parte del auditor	Incremento
Un incremento en la tasa de desviación respecto de un procedimiento de cumplimiento prescrito que el auditor está dispuesto a aceptar	Decremento
Un incremento en la tasa de desviación respecto de un procedimiento de cumplimiento prescrito que el auditor espera encontrar en el universo	Incremento
Un incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o, inversamente, un decremento en el riesgo de que el auditor concluirá que el riesgo de control es más bajo que el riesgo de control real en el universo)	Incremento
Un incremento en el número de unidades de muestreo en el universo	Sin efecto

6020

1. *El apoyo planeado por parte del auditor en los sistemas de contabilidad y de control interno.* Mientras más seguridad desee obtener el auditor de los sistemas de contabilidad y de control interno, menor será la evaluación del auditor del riesgo de control, y mayor será el tamaño de la muestra. Por ejemplo, una evaluación preliminar de bajo riesgo de control, indica que el auditor planea depositar confianza en la operación efectiva de los controles internos particulares; el auditor, por tanto, necesita reunir más evidencia de auditoría para apoyar esta evaluación de lo que sería el caso, si el riesgo de control fuera evaluado a un nivel más alto (es decir, si fuera planeado con mayor eficiencia menos apoyo se requerirá).
2. *La tasa de desviación respecto del procedimiento de cumplimiento prescrito que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable).* Mientras más baja sea la tasa de desviación que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor necesita ser el tamaño de la muestra.
3. *La tasa de desviación respecto del procedimiento de cumplimiento prescrito que el auditor espera encontrar en el universo (error esperado).* Mientras más alta sea la tasa de desviación que el auditor espera, mayor necesita ser el tamaño de muestra, de

modo que el auditor esté en una posición de hacer un estimado razonable de la tasa real de desviación. Los factores relevantes a la consideración del auditor de la tasa de error esperada incluyen la comprensión del negocio por el auditor, (en particular, los procedimientos a realizar contribuyen en obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno), cambios en personal o en los sistemas de contabilidad y de control interno, los resultados de procedimientos de auditoría aplicados en periodos anteriores y los resultados de otros procedimientos de auditoría. La tasa alta de error esperada justifica poca reducción del riesgo de control y, por tanto, en tales circunstancias generalmente se omitirían las pruebas de cumplimiento.

4. *El nivel de confianza requerido del auditor.* Mientras mayor sea el grado de confianza que requiera el auditor, de que los resultados de la muestra sean en verdad indicativos de la incidencia real de error en el universo, mayor necesita ser el tamaño de la muestra.
5. El número de unidades de muestreo en el universo. Para universos grandes, el tamaño real del universo tiene poco efecto en el tamaño de la muestra. Para universos pequeños, sin embargo, el muestreo de auditoría aplicado con alcances menores no es tan eficiente como medios alternativos de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

## APÉNDICE 2

### Ejemplos de factores que influyen en el tamaño de la muestra para procedimientos sustantivos

Los siguientes son factores que el auditor considera cuando determina el tamaño de la muestra para un procedimiento sustantivo. Estos factores necesitan considerarse de manera conjunta.

Factor	Efecto en el tamaño de la muestra
Un incremento en la evaluación del riesgo inherente por el auditor	Incremento
Un incremento en la evaluación del riesgo de control por el auditor	Incremento
Un incremento en uso de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma partida de los estados financieros	Decremento
Un incremento en el nivel de confianza requerido por el auditor (o, inversamente, un decremento en el riesgo de que el auditor concluirá que no existe un error de materialidad, cuando en verdad sí existe)	Incremento
Un incremento en el error total que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable)	Decremento
Un incremento en que rebasa el error esperado y que el auditor espera encontrar en el universo	Incremento
Estratificación del universo cuando sea apropiado	Decremento
El número de unidades de muestreo en el universo	Sin efecto

1. *La evaluación del auditor del riesgo inherente.* Mientras más alta sea la evaluación del riesgo inherente por el auditor, necesita que sea mayor el tamaño de la muestra. Un riesgo inherente más alto implica que se necesita un riesgo más bajo de detección para reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo aceptable, y un nivel más bajo de detección puede obtenerse incrementando el tamaño de la muestra.
2. *La evaluación del auditor del riesgo de control.* Mientras más alta sea la evaluación del auditor del riesgo de control, mayor necesita ser el tamaño de la muestra. Por ejemplo, una evaluación tan alta del riesgo de control indica que el auditor no puede depositar mucha confianza en la operación efectiva de controles internos, con respecto a la partida particular de los estados financieros. Por lo tanto para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor necesita un riesgo de detección bajo y se apoyará más en las pruebas sustantivas. Mientras más apoyo se tenga en las pruebas

sustantivos (es decir, mientras más bajo sea el riesgo de detección), mayor necesitará ser el tamaño de la muestra.

3. *El uso de otros procedimientos sustantivos dirigidos a la misma partida de los estados financieros.* Mientras más se esté apoyando el auditor en otros procedimientos sustantivos (pruebas de detalle o procedimientos analíticos) para reducir a un nivel aceptable el riesgo de detección respecto de un saldo particular de cuenta o clase de transacciones, menos seguridad tendrá el auditor del muestreo y, por lo tanto, puede ser más pequeño el tamaño de la muestra.
4. *El nivel de confianza requerido por el auditor.* Mientras mayor sea el grado de confianza que requiera el auditor de que los resultados de la muestra, son en verdad indicativos del monto real de error en el universo, mayor necesita ser el tamaño de la muestra.
5. *El error total que el auditor está dispuesto a aceptar (error tolerable).* Mientras más bajo sea el error total que el auditor está dispuesto a aceptar, mayor necesita ser el tamaño de la muestra, es decir, si el auditor está dispuesto a aceptar un incremento en el error tolerable, el tamaño de la muestra será menor.
6. *La cantidad de error que el auditor espera encontrar en el universo (error esperado).* Mientras mayor sea la cantidad de error que el auditor espere encontrar en el universo, mayor necesita ser el tamaño de la muestra para hacer un estimado razonable de la cantidad real de error en el mismo.
7. *Estratificación.* Cuando hay un amplio rango (variabilidad) en el valor monetario de las partidas en el universo, puede ser útil agrupar las partidas de tamaño similar en sub-universos separados o estratos. Esto se reconoce como estratificación. Cuando el universo puede ser estratificado en forma apropiada, el nivel de los tamaños de la muestra de los estratos generalmente será de menor tamaño que el de la muestra que habría requerido para lograr un nivel dado de riesgo de muestreo, si se hubiera extraído una muestra del universo total.
8. *El número de unidades de muestreo en el universo.* Para universos grandes, el tamaño real del mismo tiene poco efecto en el tamaño de la muestra. Así, para universos pequeños, el muestreo en la auditoría de menor alcance no es tan eficiente como los medios alternativos de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría. (Sin embargo, cuando se usa muestreo de unidades monetarias, un incremento en el valor monetario del universo incrementa el tamaño de la muestra, a menos que esto se compense con un incremento proporcional en la materialidad).

## APÉNDICE 3

### Técnicas de selección de muestras

Las técnicas principales para seleccionar muestras son:

- a) Uso de un proceso computarizado de números al azar o tablas de números aleatorios.
- b) Selección sistemática, en la que el número de unidades de muestreo en el universo se divide entre el tamaño de la muestra para dar intervalo de muestreo, por ejemplo 50, y habiendo un punto de partida dentro de los primeros 50, y de allí en adelante se selecciona cada 50 unidades de muestreo. El punto de partida puede determinarse a través de los últimos dígitos de un billete, de un boleto del metro, etc., la muestra debe ser realmente al azar si también se usa por un proceso computarizado de números al azar o tablas de números aleatorios. Cuando se usa selección sistemática, el auditor necesitará determinar que las unidades de muestreo dentro del universo no estén estructuradas en forma tal que el intervalo de muestreo corresponda a un modelo particular diseñado dentro del mismo universo.
- c) Selección al tanteo, en la que el auditor utiliza para determinar su alcance a través de porcentajes, partidas mayores a cierto monto, etc., es decir, selecciona la muestra sin seguir una técnica estructurada. Aunque no se use una técnica estructurada, el auditor, no obstante debe evitar cualquier selección parcial o prevista (por ejemplo, eludir partidas difíciles de localizar, o que siempre esté seleccionando u omitiendo los primeros o últimos movimientos de una cuenta específica) y con esto asegurar que todas las partidas del universo tienen la misma oportunidad de selección. La selección al tanteo no es apropiada cuando se usa muestreo estadístico.

MUESTREO ESTADÍSTICO EN AUDITORÍA

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Generalidades.....	1 y 2
Alcance y objetivos .....	3
Muestreo en la auditoría .....	4
Muestreo estadístico.....	5 y 6
Muestreo de atributos .....	7
Muestreo de variables.....	8
Técnicas de aplicación.....	9
Ejemplo de muestreo de atributos .....	10 al 24
Ejemplo de muestreo de variables.....	25 y 26
Fecha de emisión y revisión del boletín .....	27

---



---

## **BOLETÍN 6030**

### **MUESTREO ESTADÍSTICO EN AUDITORÍA**

#### **Generalidades**

- 1 Las normas de auditoría generalmente aceptadas relativas a la ejecución del trabajo, le establecen la obligación al auditor externo "el auditor" de obtener, mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, evidencia comprobatoria suficiente y competente que le permita establecer una base objetiva para sustentar su opinión respecto de los estados financieros que fueron sujetos a examen por dicho auditor. Para tal efecto, el auditor no está obligado a examinar todas y cada una de las transacciones realizadas por la administración de una entidad en un periodo determinado o de revisar la totalidad de las partidas que integran un saldo a una fecha determinada, ya que mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría adecuados en las circunstancias, a una muestra representativa de estas transacciones o saldos, puede obtener la evidencia que requiere.
- 2 Se recomienda la lectura de esta guía conjuntamente con el Boletín 6020, *El Muestreo en la auditoría*.

#### **Alcance y objetivo**

- 3 El propósito de esta guía es el de que sirva de orientación al auditor externo en la aplicación del muestreo estadístico como parte del proceso de una auditoría de estados financieros de una entidad, en lo que respecta a la planeación y determinación de muestras para propósito de su auditoría, así como para la evaluación de los resultados obtenidos.

#### **Muestreo en la auditoría**

- 4 El muestreo en la auditoría puede definirse como la aplicación de un procedimiento de auditoría a menos de la totalidad de los componentes que integran un universo (saldo de una cuenta o clase de transacción), con el propósito de evaluar alguna(s) característica(s) del saldo o de la transacción.

#### **Muestreo estadístico**

- 5 El referido Boletín 6020 define al muestreo estadístico como el procedimiento de muestreo en el que el diseño y la selección de una muestra se hace al azar, mediante el uso de una teoría matemática o de probabilidades para determinar cuántas partidas serán seleccionadas y para evaluar los resultados de la muestra, incluyendo medición de riesgos de muestreo. Cualquier otro enfoque de muestreo que no reúna las características anteriores se denomina muestreo no estadístico.

#### **Tipos de muestreo estadístico**

- 6 Los tipos más comunes de muestreo estadístico aplicables a una auditoría de estados financieros son: a) muestreo de atributos y b) muestreo de variables.

### Muestreo de atributos

- 7 El muestreo de atributos es aquél cuyo objetivo es estimar la frecuencia (en porcentaje) con que ciertos atributos se presentan en el universo, teniendo como base los resultados obtenidos de la muestra examinada. El resultado de la aplicación de este tipo de muestreo se expresa generalmente en porcentaje y para su aplicación se utilizan tablas estadísticas elaboradas específicamente para ello. En la aplicación de este tipo de muestreo se pueden probar, al mismo tiempo, varios atributos o aplicar varios procedimientos de auditoría. Por sus características, este tipo de muestreo se usa fundamentalmente en pruebas de cumplimiento para probar la efectividad del control interno.

### Muestreo de variables

- 8 El muestreo estadístico aplicable a universos expresados en importes monetarios es conocido como muestreo de variables y, en términos generales, consiste en determinar en qué grado una muestra seleccionada, o bien el universo de partidas, es distinto o se aleja del importe considerado como real o razonable. La aplicación de este muestreo no necesariamente se limita a importes monetarios, sino que existe la posibilidad de aplicarlo a universos expresados también en unidades; por ejemplo, unidades de producción, unidades de existencia en inventarios, etc. Su aplicación dentro de la auditoría de estados financieros es frecuente en la práctica de pruebas sustantivas. El muestreo de variables más usual es el conocido como muestreo de unidad monetaria, el cual está diseñado para estimar, en forma estadística, el importe máximo de error en relación con el valor real, utilizando muestras con un tamaño relativamente pequeño, ya que se enfoca sobre partidas del universo con valores altos. Los resultados expresan la cantidad máxima de los errores de presentación excesiva en el universo. Este tipo de muestreo permite evaluar, en forma más simple, las posibles valuaciones en exceso o defecto de los renglones de los estados financieros.

### Técnicas de aplicación del muestreo de atributos y muestreo de variables

- 9 A continuación se incluyen ejemplos simplificados de la aplicación de los métodos de muestreo estadístico de uso más frecuente en la práctica. Estos ejemplos no deben considerarse como indicativos de alguna preferencia de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. El auditor deberá, de acuerdo con su juicio profesional, decidir el tipo de muestreo a utilizar en cada caso en particular.

### Ejemplo de muestreo de atributos

- 10 Se está realizando la auditoría de los estados financieros de la Compañía Ejemplo, S. A. al 31 de diciembre de 200X y se va a realizar una revisión de los egresos efectuados

durante el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de ese año, los cuales están sustentados por cheques emitidos durante ese periodo, como sigue:

	Cheques emitidos	
Primero	Último	(Total) universo
1,525	4,621	3,096

Para efectos del ejemplo, las desviaciones (errores) que le interesan detectar al auditor se han definido como sigue:

- Documentación insuficiente (factura, orden de compra, etcétera).
- Falta de autorización.
- Registros contables incorrectos.

### Metodología

Los pasos a seguir para la aplicación del muestreo de atributos, con base en el ejemplo anterior, son los siguientes:

- Definir los objetivos del muestreo.** El primer paso para la aplicación del muestreo es definir el objetivo de la prueba, que en este caso es el de obtener evidencia de que los egresos se encuentran amparados por documentación autorizada y adecuada y que han sido registrados contablemente de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.
- Definir el universo y componente del universo.** El universo se define como la totalidad de componentes o elementos integrantes de un grupo claramente enmarcado, que deseamos evaluar mediante la proyección de los resultados obtenidos en el examen de la muestra extraída de tal universo. Un componente del universo es cada elemento, asiento, partida, documento o línea integrante de documento, cuyos atributos o características le interesan examinar al auditor para evaluar al universo del cual forma parte, mediante la proyección de los resultados obtenidos en el examen de la muestra, de la cual también forma parte el componente. El auditor debe definir con precisión el marco dentro de cuyos límites se encuentra el universo y asegurarse de que todos los componentes del universo tengan la misma oportunidad de ser seleccionados en la integración de la muestra.
- Cuando se considere necesario y sea práctico, un universo puede ser convertido en dos o más universos mediante la estratificación del mismo, lo que se logra con la agrupación de partidas de naturaleza similar; es decir, en grupos homogéneos. La estratificación de un universo permite reducir el tamaño de la muestra para mayor facilidad de aplicación. En caso de realizar una estratificación, es necesario extraer muestras de cada estrato determinado. En el ejemplo que se presenta, el universo de cheques es de 3,096 cheques, que corresponden al total de cheques emitidos en un periodo.
- Determinar el error esperado en el universo y el error tolerable.** El error esperado es el porcentaje de los errores que se espera encontrar en el universo, el cual es determinado por el auditor, con base en experiencias de ejercicios anteriores, o bien, en de una evaluación preliminar. Para efectos de determinar las bases del plan de muestreo de la prueba de egresos, se presenta a continuación información obtenida en

la auditoría practicada a los estados financieros del año anterior. En el ejercicio anterior, se observaron errores en las muestras examinadas, los cuales, proyectados en un universo de 2,570 cheques, fueron para cada atributo como sigue:

Universo de cheques: 2,570

Resultados de la prueba:

- Cheques sin orden de compra autorizada, los cuales representan 3% del universo.
- Cheques sin soporte de la factura original, que representan 1% del universo.
- Cheques sin soporte de la entrada al almacén, que representan 1% del universo.
- Cheques con problemas de distribución y registro contable, que representan 0.5% del universo.

- 15 **Determinar el error tolerable.** El error tolerable es el error máximo en un universo que el auditor está dispuesto a aceptar. Este límite normalmente se determina a juicio, tomando como base la materialidad del efecto del error en cuestión sobre los estados financieros, así como de experiencias de años anteriores; del resultado del estudio y evaluación del control interno, y de parámetros como el volumen de transacciones efectuadas. Con base en lo anterior, para el presente ejemplo, los errores tolerables se establecieron como sigue:

Orden de compra autorizada	6%	Distribución y registro contable	2%
Factura original	3%	Entrada al almacén	3%

- 16 **Determinar el intervalo de precisión.** El intervalo de precisión representa la cantidad o porcentaje que el auditor acepta que se desvíe el valor obtenido en su examen del verdadero valor del universo, y se determina por la diferencia entre el error esperado en el universo y el error tolerable. En el ejemplo, el intervalo de precisión es el siguiente:

	Atributos			
	1	2	3	4
Error esperado en el universo	3	1	1	0.5
Error tolerable	6	3	3	2
Intervalo de precisión	3	2	2	1.5

- 17 **Definir las desviaciones o errores en la muestra.** En todas las aplicaciones de muestreo estadístico es indispensable estimar qué situaciones representan desviaciones o errores que pueden influir en la apreciación del universo; asimismo, se deben proyectar los errores observados en la muestra examinada con relación con el universo.

- 18 **Determinar el nivel de confianza.** Nivel de confianza es la probabilidad de que la muestra sea representativa del universo y, generalmente, se expresa en un porcentaje. Por ejemplo, un nivel de confianza de 95% implica que hay 95 posibilidades de cada 100 de que la muestra obtenida represente las condiciones del universo. El 5% restante indica el riesgo de que no sea así.
- 19 En la aplicación del muestreo de atributos, el nivel de confianza se establece, generalmente, dependiendo de la confianza que se tenga en el control interno en vigor en la entidad y en el rubro o transacción sujetos a revisión. En este caso, los niveles de confianza más comunes van de 90 a 95% y, en casos extremos, pueden establecerse entre 95% y 99%. Es importante considerar que a mayor nivel de confianza, la muestra representativa a ser revisada es mayor, por lo que el auditor debe aplicar su juicio profesional de manera adecuada al establecer el nivel de confianza. También es apropiado establecer un nivel de confianza más bajo, por ejemplo entre 80 y 90%. Para efectos del ejemplo, se determinó un nivel de confianza de 95%.
- 20 **Estimación del tamaño de la muestra.** Para este ejemplo, el tamaño de la muestra se determina utilizando la "tabla de estimación del tamaño de la muestra" incluida en el apéndice 1 de esta guía, o utilizando otras tablas similares, considerando el error esperado en el universo, el nivel de confianza y el error tolerable. En el caso de atributos múltiples, cada atributo debe tratarse y evaluarse separadamente; por lo tanto, es necesario estimar un tamaño de muestra por cada atributo. El número mayor resultante de estos cálculos es el número de partidas de la muestra que debe ser seleccionado para probar todos los atributos. En el muestreo estadístico debe usarse una técnica de selección aleatoria o de selección sistemática de las partidas integrantes de una muestra. En el caso concreto del ejemplo, se utilizará la técnica de selección sistemática.
- 21 Estimación del tamaño de la muestra para el ejemplo. A continuación se presenta un ejemplo de cómo determinar el tamaño de una muestra utilizando la tabla de estimación del tamaño de la muestra que se presenta en el apéndice I y, parcialmente, en el cuadro I:
- a. **Procedimiento.** Se identifica la columna que indica el porcentaje de error esperado, que en el caso del primer atributo es 3%. En esa columna se localiza el porcentaje más cercano al error tolerable establecido. En este ejemplo, el porcentaje más cercano al establecido (de 6.0) es 5.9. En el mismo renglón se localiza, en la última columna, el tamaño de la muestra que resulta en 200 partidas. Siguiendo el mismo procedimiento para los demás atributos, se obtiene el tamaño estimado de la muestra para cada uno de ellos. En el cuadro siguiente se puede observar la determinación de la muestra de 200 partidas para el primer atributo.

**Cuadro I**  
**Apéndice I (parcial).**  
**Estimación del tamaño de la muestra**  
**95% nivel de confianza**

Porcentaje de error esperado	0.0	0.5	1.0	2.0	3.0	4.0	5.0	6.0	7.0	8.0	9.0	10.0	Tamaño de la muestra
	5.9			9.2		12.1		14.8		17.4		19.9	
3.0		4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4		100
2.0			5.1		7.8		10.3		12.7		15.0		150
1.5	2.4	3.2	4.6	5.9	7.2	8.4	9.6	10.8	11.9	13.1	14.2		200
Error tolerable													
1.2			4.2		6.7		9.1		11.5		13.7		250
1.0		2.6	4.0	5.2	6.5	7.6	8.8	10.0	11.1	12.2	13.4		300
0.9			3.8		6.2		8.6		10.9		13.1		350
0.8	1.6	2.3	3.6	4.9	6.1	7.2	8.4	9.5	10.6	11.8	12.9		400
0.7			3.5		5.9		8.2		10.5		12.7		450
0.6		2.1	3.4		5.8	7.0	8.1	9.2	10.3	11.4	12.5		500
0.6			3.3		5.7		8.0		10.2		12.4		

**Con base en la estimación del tamaño de la muestra se determina la cantidad de comprobantes requeridos, de la siguiente manera**

	1	2	3	4
	Porcentaje de la aparición del atributo	Tamaño estimado del universo	Tamaño estimado de la muestra	Número de Comprobantes requeridos
1. Orden de compra	98%	3,034	200	204
2. Factura original	99%	3,065	200	202
3. Entrada al almacén	97%	3,003	200	206
4. Distribución y registro contable	100%	3,096	200	200

\* Este porcentaje se usa para ajustar el tamaño estimado de la muestra y representa las unidades de muestreo que podrán probarse para cada atributo, y que son determinados de acuerdo con la experiencia; en el caso del ejemplo, se determinaron los porcentajes con base en el resultado de la prueba de egresos del ejercicio anterior, el cual permitió determinar lo siguiente: del total de egresos, 98% requiere orden de compra autorizada; 99% debe incluir factura; 97% deben incluir entrada al almacén y 100% debe contener una distribución contable y estar registrados en los libros contables. NOTA. El número de comprobantes que han de seleccionarse es el número mayor de la columna 4 de la tabla anterior (APÉNDICE I), o sea 206.

- b. Seleccionar la muestra.** Este paso consiste en seleccionar las partidas del universo a ser probadas. Al utilizar una selección sistemática, se debe determinar un intervalo de selección que, en nuestro ejemplo, se calcula dividiendo la cantidad de partidas existentes en el universo entre la cantidad de partidas seleccionadas en la muestra.

		Intervalo
Universo	3096	
Entre	=	15.2 = 15
Muestra	206	

- c. Selección.** De acuerdo con el resultado anterior, se debe tomar un cheque de cada quince, iniciando con el primer número al azar seleccionado. Para efectos del ejemplo, se consideró como primer cheque al séptimo, por lo que los primeros cinco cheques son: 1531, 1546, 1561, 1576, 1591, de los cuales se muestra la cédula de revisión en el cuadro II siguiente.
- d. Aplicación de procedimientos.** Después de realizar los pasos antes señalados, se procede a la aplicación de los procedimientos de auditoría definidos en la muestra, para determinar los errores (desviaciones) y a evaluar los resultados obtenidos (ver cuadro II siguiente).

6030

Cuadro II

## Revisión de atributos de egresos (cheques) seleccionados

Número de cheque	Fecha	Concepto	Importe	Orden de compra autorizada	Factura original	Registro contable	Entrada al almacén
1531	3-1-0X	Compra. mat. prima	1,500,000	/	/	/	/
1546	4-1-0X	Atención clts.	25,000	n/a	X	/	n/a
1561	6-1-0X	Pago luz	370,000	n/a	/	/	n/a
1576	8-1-0X	Pago gas	4,257,375	X	/	/	n/a
1591	10-1-0X	Gts. importn.	870,400	/	/	X	n/a
Errores localizados en toda la muestra				6	1	1	1
/ cumple							
X no cumple							
n/a no aplicable							

- 22 **Evaluación y proyección de errores.** La evaluación de los resultados representa la información estadística resultante de la aplicación del plan de muestreo, que le permite al auditor respaldar una conclusión de que el valor o atributo sujeto a evaluación contiene o no errores materiales. Cuando la evaluación es satisfactoria y va de acuerdo con lo previamente establecido, las conclusiones del trabajo se incluyen en la conclusión global de auditoría relativa al renglón revisado. Cuando la evaluación es desfavorable, es decir, el máximo de errores posibles en el universo es mayor que el máximo de error tolerable, es necesario realizar una investigación para determinar el origen de los errores y tomar una decisión respecto de qué trabajo adicional debe ser realizado.
- 23 Si los errores observados no son importantes en relación con el límite de errores establecidos y los resultados de otras pruebas de auditoría relacionados con el renglón examinado no revelan asuntos que puedan motivar a preocupación del auditor, éste puede aceptar los resultados y no efectuar trabajo adicional, además de que se deben documentar las razones que se consideraron para tomar esa decisión. Cuando el resultado de la prueba no es aceptado, debe hacerse trabajo adicional, con el objeto de asegurarse de que los objetivos de auditoría se logran; por ejemplo, si de la investigación del origen de errores se observa que puede deberse a fallas en control interno, el auditor debe considerar la posibilidad de ampliar el alcance y naturaleza de las pruebas sustantivas para poder llegar a una conclusión sobre la transacción o saldo sujeto a revisión.
- 24 Proyección de errores para el ejemplo:
- a. Utilizando los datos del ejemplo, así como la tabla de evaluación de los resultados mostrada en el cuadro III siguiente y en el apéndice II, los resultados de la muestra se determinan como sigue:

**Cuadro III**  
**Evaluación de los resultados**  
**nivel de confianza 95%**

Número de errores	Tamaño de la muestra								
	25	50	75	100	125	150	175	200	E
0	11.29	5.82	3.92	2.95	2.37	1.98	1.70	1.49	r
1	17.61	9.14	6.17	4.66	3.74	3.12	2.68	2.35	r
2	23.10	12.06	8.16	6.16	4.95	4.14	3.55	3.11	o
3	28.17	14.78	10.01	7.57	6.09	5.09	4.37	3.83	r
4	32.96	17.38	11.79	8.92	7.17	6.00	5.15	4.52	
5		19.88	13.51	10.23	8.23	6.88	5.91	5.18	
6		22.32	15.18	11.50	9.25	7.74	6.65	5.83	
7			16.82	12.75	10.26	8.9	7.38	6.47	
8			18.42	13.97	11.25	9.42	8.10	7.10	t
9				15.18	12.23	10.24	8.80	7.72	o
10				16.37	13.19	11.05	9.50	8.33	l
11				17.55	14.15	11.85	10.19	8.94	e
12					15.09	12.64	10.87	9.54	r
13					16.03	13.43	11.55	10.14	a
14						14.21	12.22	10.73	b
15						14.98	12.89	11.31	l
16						15.75	13.55	11.90	e
17							14.21	12.48	
18							14.87	13.05	
19								13.63	
20								14.20	

- b. La cantidad de errores encontrados en cada atributo se identifica en la primera columna de la tabla anterior y se localiza el error tolerable en la columna que se acerque al tamaño de la muestra. Para mayor claridad, se presenta la evaluación de los resultados en el siguiente cuadro:

	Orden de compra autorizada	Factura original	Distribución y Registro contable
Tamaño de la muestra	206	206	206
Número de errores encontrados	6	1	1
Errores proyectados en el universo	5.83%	2.35%	2.35%

- c. Evaluación de errores.** Para efectos de evaluar los errores, se compara el porcentaje de error proyectado en el universo, que establece la tabla correspondiente, con el error tolerable establecido previamente, como sigue:

6030

	Orden de Compra autorizada	Factura original	Distribución y registro contable
Errores proyectados en el universo	5.83%	2.35%	2.35%
Error tolerable establecido	6.00%	3.00%	2.00%

**d. Conclusión:**

- 1) En el atributo "orden de compra", el error proyectado en el universo es muy cercano al error tolerable aceptado por el auditor. En este caso, se recomienda estudiar las causas que originaron los errores (ya que si fuera más grande la muestra pudiera excederse el límite de error tolerable) y, después de este análisis, debe evaluarse si éstos no afectan la conclusión global de auditoría.
- 2) En el atributo "facturas originales" no se excede el error tolerable y es un resultado satisfactorio, por lo cual no se requiere ampliar las pruebas de auditoría.
- 3) En el atributo "distribución y registro contable" se determinó un porcentaje mayor de errores proyectados en el universo al porcentaje del error tolerable, por lo cual se considera la posibilidad del desarrollo de pruebas sustantivas específicas para poder evaluar los efectos de los errores observados.

**Ejemplo de muestreo de variables**

**(Método de unidad monetaria)**

- 25 Se está realizando la auditoría de los estados financieros de la Compañía Ejemplo, S. A., al 31 de diciembre de 200X y se va a realizar una revisión del valor del inventario de productos terminados al 31 de diciembre de 200x, con el objeto de cerciorarnos de que dicho valor no excede el valor de reposición de ese inventario. Los datos del inventario, el nivel de confianza establecido, el monto del error tolerable y el número de errores esperados se muestran a continuación:

Valor de los inventarios	\$	<u>25,000,000</u>
Nivel de confianza		<u>95%</u>
Error tolerable	\$	<u>5,000,000</u>
Número de errores esperados		<u>2</u>

### Metodología

26 Los pasos a seguir en la auditoría del renglón de inventarios, con base en los datos anteriores, son los siguientes:

- Definir los objetivos de la auditoría. (Véase párrafo 11 de este boletín). Para efectos del ejemplo, el objetivo de la auditoría es el de obtener evidencia de que el renglón de inventarios no excede el valor neto de reposición.
- Definir el universo. (Véanse párrafos 12 y 13 de este boletín). Para efectos del ejemplo, el universo es el valor de los inventarios compuestos por partidas homogéneas, el cual asciende a \$25,000,000.
- Determinar el error esperado en el universo y el error tolerable. (Véanse párrafos 14 al 15 de este boletín). El error correspondiente a este ejemplo representa el exceso de los inventarios sobre el error tolerable de \$500,000, y el número de errores esperados es 2, los cuales se pueden determinar con base en la experiencia de ejercicios anteriores o efectuando una muestra preliminar y considerando los riesgos generales de auditoría.
- Determinar el nivel de confianza e intervalo de precisión. (Véanse párrafos 18 y 19 de este boletín.) Para efectos del ejemplo, el nivel de confianza se ha establecido en 95% y la precisión en un monto de \$500,000. Ambos se determinaron de acuerdo con la materialidad, muestras preliminares, riesgos de auditoría en general y experiencias anteriores.
- Estimar el tamaño de la muestra. Los factores utilizados para estimar el tamaño de la muestra son: el nivel de confianza, el intervalo de precisión, la cantidad de errores que se espera encontrar en la muestra y el valor del universo. Una vez determinados, se obtiene el Factor de Poisson (es el factor que representa la probabilidad que ocurra un número de veces un evento en forma aleatoria en un intervalo) y, con base en la tabla mostrada en el APÉNDICE III de esta guía, se resuelve con la siguiente fórmula: se multiplica el valor total del universo por el Factor de Poisson, y el resultado se divide entre el error tolerable, como sigue:

Universo	\$25,000,000
Multiplicado por	X
Factor de <i>Poisson</i>	<u>6.30</u>
Igual (resultado)	157,500,000
Dividido el resultado anterior entre el error tolerable	<u>\$500,000</u>
Igual (resultado)	<u>315</u>

- f. Seleccionar la muestra y proyectar los errores en el universo. Este paso consiste en seleccionar las partidas del universo mediante el establecimiento de un intervalo de selección que en el caso del ejemplo se determinó dividiendo el valor total del inventario entre el tamaño de la muestra, como sigue:

$$\$25,000,000/315= 79.365$$

- g. Para obtener los importes a probar, se empieza con una partida seleccionada al azar y, posteriormente, se van adicionando las partidas restantes de la muestra de acuerdo con el intervalo establecido. Para efectos del ejemplo, no se muestran todas las partidas seleccionadas, sino únicamente tres partidas con error.
- h. Después de realizar los pasos ya señalados, se procede a estimar el error equivalente, que consiste en determinar el porcentaje que representa el valor en libros en relación con el valor de auditoría examinado de cada partida de la muestra. La proyección de errores en el universo correspondiente al ejemplo se determina como sigue:

	1	2	3	4	5	6
	Valor en libros	Valor según auditoría	Diferencia (1) menos(2)	(3)+(1) Error equivalente	Factor de Poisson (**)	(4)X(5) Contribución de error
Error						
0	-	-	-	1.00	3.00	3.00
1	120,000	110,000	10,000	.08	1.74	1.32
2	70,000	30,000	40,000	.57	1.56	9.92
3	300,000	500,000	(200,000)			
4	-	-	-	-	-	-
5	-	-	-	-	-	-
						4.131
<b>Tamaño de la muestra</b>						315
Resultado de dividir 4.131 entre el tamaño de la muestra						0.131
Multiplicado el resultado anterior por el valor total del inventario						\$25,000,000
Dé cómo resultado el probable valor en exceso del valor del universo que es de \$500,000						\$327,857

(\*\*\*) Obtenido del apéndice IV en la columna "Con un nivel de confianza de 95%" y en los renglones en que aparece cada error. (El factor para el error cero representa el riesgo mínimo de error de muestreo inherente en la muestra.)

- i. **Evaluar los resultados.** La evaluación de los resultados representa la información estadística resultante del plan de muestreo que permite respaldar una conclusión de que el valor o característica sujeta a evaluación contiene o no contiene errores materiales. Cuando los resultados son favorables y están de acuerdo con lo previamente establecido, éstos se incluyen en la conclusión global de auditoría relativa al renglón revisado. Cuando los resultados son desfavorables, es necesario que el auditor realice una investigación para determinar el origen de los errores. Si los errores observados no son importantes en relación con el límite de errores establecidos y los resultados de otras pruebas de auditoría relacionadas con el renglón examinado no revelan asuntos que puedan motivar preocupación al auditor, éste puede aceptar los resultados y no efectuar trabajo adicional, documentando las razones que consideró para tomar esa decisión. En caso contrario, el auditor debe

realizarse trabajo adicional para poder asegurarse de que los objetivos de auditoría se logran.

- j. **Evaluación de resultados del ejemplo.** El valor en exceso probable en el universo derivado de la muestra analizada asciende a \$327,857, importe que no excede al monto de error tolerable de \$500,000, por lo que se puede considerar aceptable el valor monetario del universo.

**Fecha de emisión y revisión del boletín**

27. Este boletín fue revisado en enero de 2011.

## Glosario de términos (referirse al Boletín 6020)

		(Apéndice 1)										Tamaño de la muestra		
		Muestreo de atributos												
		Estimación del tamaño de la muestra nivel de confianza de 99%												
Porcentaje de error esperado		0	0.5	1.0	2.0	3.0	4.0	5.0	6.0	7.0	8.0	9.0	10.0	
4.6					7.6	10.3		12.9		15.4			17.8	50
2.3			3.9	5.3	6.6	7.9	9.1	10.3	11.5	12.7	13.9	15.0	15.0	100
1.6			4.4	4.4	7.0	9.4		9.4	11.7	11.7	13.9	13.9	150	
1.2	2.0	2.7	4.0	5.3	6.5	7.6	8.8	10.0	11.1	12.2	13.3	13.3	200	
1.0		3.7	6.1	8.5	10.7		10.7	12.9	12.9	12.9	12.9	12.9	250	
0.8		2.3	3.5	4.7	5.9	7.1	8.2	9.3	10.4	11.5	12.6	12.6	300	
0.7		3.4	5.8	8.0		10.2	12.4	12.4	12.4	12.4	12.4	12.4	350	
0.6	1.4	2.0	3.3	4.5	5.6	6.8	7.9	9.0	10.1	11.2	12.3	12.3	400	
0.6		3.2	5.5	7.7	9.9		12.1	12.1	12.1	12.1	12.1	12.1	450	
0.5		1.9	3.1	4.3	5.4	6.5	7.6	8.7	9.8	10.9	12.0	12.0	500	
0.5		3.1	5.3	7.6		11.9	11.9	11.9	11.9	11.9	11.9	11.9	550	
0.4	1.2	1.8	3.0	4.2	5.3	6.4	7.5	8.6	9.7	10.7	11.8	11.8	600	
0.4		3.0	5.2	7.4		11.7	11.7	11.7	11.7	11.7	11.7	11.7	650	
0.4		1.7	2.9	4.1	5.2	6.3	7.4	8.5	9.5	10.6	11.7	11.7	700	

Error tolerable

(Apéndice 1)  
**Muestreo de atributos**  
**Estimación del tamaño de la muestra**  
**nivel de confianza de 99%**

Porcentaje de error esperado												
0.4	2.9	5.1	7.3	9.5	11.6	750						
0.3	1.0	1.7	2.8	4.0	5.1	6.2	7.3	8.4	9.4	10.5	11.5	800
0.3		2.8	5.1	7.2	9.4	11.5	850					
0.3	1.6	2.8	3.9	5.0	6.1	7.2	8.3	9.3	10.4	11.5	900	
0.3		2.8	5.0	7.2	9.3	11.4	950					
0.3	1.0	1.6	2.7	3.9	5.0	6.1	7.1	8.2	9.3	10.3	11.4	1000
0.2	0.8	1.5	2.6	3.7	4.8	5.9	6.9	8.0	9.0	10.1	11.1	1500
0.2		3.6	4.7	5.7	6.8	7.8	8.9	9.9	11.0	2000		
0.1	1.4	2.5	3.5	4.6	5.7	6.7	7.7	8.8	9.8	10.9	2500	
0.1	0.8	1.3	2.4	3.5	4.5	5.6	6.6	7.7	8.7	9.8	10.8	3000
0.1	0.7	1.3	2.4	3.4	4.5	5.5	6.6	7.6	8.6	9.7	10.7	4000
0.1	0.7	1.3	2.3	3.4	4.4	5.5	6.5	7.5	8.6	9.6	10.6	5000

(Apéndice 1)  
 Muestreo de atributos  
 Estimación del tamaño de la muestra  
 nivel de confianza de 95%

Porcentaje de error esperado											Tamaño de la muestra	
0	0.5	1.0	2.0	3.0	4.0	5.0	6.0	7.0	8.0	9.0	10.0	
5.9			9.2		12.1		14.8		17.8		19.9	50
3.0		4.7	6.2	7.6	9.0	10.3	11.5	12.8	14.0	15.2	16.4	100
2.0			5.1		7.8		10.3		12.7		15.0	150
1.5	2.4	3.2	4.6	5.9	7.2	8.4	9.6	10.8	11.9	13.1	14.2	200
1.2			4.2		6.7		9.1		11.5		13.7	250
1.0		2.6	4.0	5.2	6.5	7.6	8.8	10.0	11.1	12.2	13.4	300
0.9			3.8		6.2		8.6		10.9		13.1	350
0.8	1.6	2.3	3.6	4.9	6.1	7.2	8.4	9.5	10.6	11.8	12.9	400
0.7			3.5		5.9		8.2		10.5		12.7	450
0.6		2.1	3.4	4.6	5.8	7	8.1	9.2	10.3	11.4	12.5	500
0.6			3.3		5.7		8.0		10.2		12.4	550
0.5	1.3	2.0	3.3	4.5	5.6	6.8	7.9	9.0	10.1	11.2	12.3	600
0.5			3.2		5.6		7.8		10.0		12.2	650
0.5		1.9	3.2	4.3	5.5	6.6	7.7	8.8	9.9	11.0	12.1	700
0.4			3.1		5.4		7.7		9.9		12.0	750
0.4	1.2	1.8	3.1	4.2	5.4	6.5	7.6	8.7	9.8	10.9	12.0	800
0.4			3.0		5.3		7.6		9.8		11.9	850
0.4		1.8	3.0	4.2	5.3	6.4	7.5	8.6	9.7	10.8	11.8	900
0.4			3.0		5.3		7.5		9.6		11.8	950
0.3	1.1	1.7	2.9	4.1	5.2	6.3	7.4	8.5	9.6	10.7	11.7	1000
0.2		1.6	2.8	3.9	5.0	6.1	7.2	8.2	9.3	10.4	11.4	1500
0.2	0.9	1.5	2.6	3.8	4.8	5.9	7.0	8.1	9.1	10.2	11.2	2000
0.2		1.4	2.6	3.7	4.8	5.8	6.9	7.9	9.0	10.0	11.1	2500
0.1	0.8	1.4	2.5	3.6	4.7	5.8	6.8	7.9	8.9	10.0	11.0	3000
0.1	0.8	1.3	2.5	3.5	4.6	5.7	6.7	7.7	8.8	9.8	10.9	4000
0.1	0.7	1.3	2.4	3.5	4.5	5.6	6.6	7.7	8.7	9.7	10.8	5000

6030

Error tolerable

(Apéndice 1)  
**Muestreo de atributos**  
**Estimación del tamaño de la muestra**  
**nivel de confianza de 99%**

Porcentaje de error esperado											Tamaño de la muestra	Error tolerable	
0	0.5	1.0	2.0	3.0	4.0	5.0	6.0	7.0	8.0	9.0	10.0		
8.8			12.6		15.8		18.8		21.5		24.2	50	
4.6		6.5	8.2	9.7	11.2	12.6	14.0	15.3	16.6	17.9	19.2	100	
3.1			6.6		9.5		12.2		14.7		17.2	150	
2.3	3.3	4.2	5.7	7.2	8.5	9.9	11.2	12.4	13.6	14.9	16.1	200	
1.9			5.2		7.9		10.5		12.9		15.3	250	
1.6		3.4	4.8	6.2	7.5	8.8	10.0	11.2	12.4	13.6	14.8	300	
1.4			4.6		7.2		9.7		12.1		14.4	350	
1.2	2.1	2.9	4.3	5.7	7.0	8.2	9.4	10.6	11.8	12.9	14.1	400	
1.1			4.2		6.8		9.2		11.5		13.8	450	
1.0		2.7	4.0	5.3	6.6	7.8	9.0	10.2	11.3	12.5	13.6	500	
0.9			3.9		6.4		8.8		11.1		13.4	550	
0.8	1.7	2.5	3.8	5.1	6.3	7.5	8.7	9.9	11.0	12.1	13.3	600	
0.8			3.7		6.2		8.6		10.9		13.1	650	
0.7		2.3	3.7	4.9	6.1	7.3	8.5	9.6	10.8	11.9	13.0	700	
0.7			3.6		6.0		8.4		10.7		12.9	750	
0.6	1.5	2.2	3.5	4.8	6.0	7.1	8.3	9.4	10.6	11.7	12.8	800	
0.6			3.5		5.9		8.2		10.5		12.7	850	
0.6		2.1	3.4	4.7	5.8	7.0	8.1	9.3	10.4	11.5	12.6	900	
0.5			3.4		5.8		8.1		10.3		12.5	950	
0.5	1.4	2.1	3.3	4.6	5.7	6.9	8.0	9.2	10.3	11.4	12.5	1000	
0.4		1.8	3.1	4.2	5.4	6.5	7.6	8.7	9.8	10.9	12.0	1500	
0.3	1.1	1.7	2.9	4.1	5.2	6.3	7.4	8.5	9.6	10.6	11.7	2000	
0.2		1.6	2.8	3.9	5.1	6.2	7.2	8.3	9.4	10.5	11.5	2500	
0.2	0.9	1.6	2.7	3.9	5.0	6.1	7.1	8.2	9.3	10.3	11.4	3000	
0.2	0.9	1.5	2.6	3.7	4.8	5.9	7.0	8.0	9.1	10.2	11.2	4000	
0.1	0.8	1.4	2.6	3.7	4.7	5.8	6.9	7.9	9.0	10.0	11.1	5000	

6030

(Apéndice II)  
 Muestreo de atributos  
 Evaluación de los resultados nivel de confianza de 90%

Número de errores	Tamaño de la muestra								
	25	50	75	100	125	150	175	200	
0	8.80	4.50	3.02	2.28	1.83	1.52	1.31	1.14	
1	14.69	7.56	5.09	3.83	3.08	2.57	2.20	1.93	
2	19.91	10.30	6.94	5.23	4.20	3.51	3.01	2.64	
3	24.80	12.88	8.69	6.56	5.27	4.40	3.78	3.31	
4	29.47	15.35	10.38	7.83	6.29	5.26	4.52	3.96	
5		17.76	12.02	9.08	7.29	6.10	5.24	4.59	
6		20.11	13.62	10.29	8.27	6.92	5.94	5.21	
7			15.20	11.49	9.24	7.72	6.63	5.82	
8			16.75	12.67	10.19	8.52	7.32	6.42	
9				13.83	11.13	9.31	8.00	7.01	
10				14.99	12.06	10.09	8.67	7.60	Error tolerable
11				16.13	12.98	10.86	9.33	8.18	
12					13.89	11.62	9.99	8.76	
13					14.80	12.29	10.65	9.34	
14						13.14	11.30	9.91	
15						13.89	11.95	10.48	
16						14.64	12.59	11.04	
17							13.23	11.61	
18							13.87	12.17	
19								12.73	
20								13.28	

(Apéndice I)  
**Muestreo de atributos**  
**Evaluación de los resultados nivel de confianza de 90%**

Número de errores	Tamaño de la muestra										
	225	250	275	300	325	350	375	400			
0	10.2	0.92	0.83	0.76	0.71	0.66	0.61	0.57			
1	1.72	1.55	1.41	1.29	1.19	1.11	1.03	0.97			
2	2.35	2.11	1.92	1.76	1.63	1.51	1.41	1.32			
3	2.9	2.65	2.4	2.21	2.04	1.90	1.77	1.66			
4	3.52	3.17	2.89	2.65	2.44	2.27	2.12	1.99			
5	4.08	3.68	3.35	3.07	2.83	2.63	2.46	2.31			
6	4.63	4.17	3.80	3.48	3.22	2.99	2.79	2.62			
7	5.18	4.66	4.24	3.89	3.60	3.34	3.12	2.92			
8	5.71	5.15	4.68	4.30	3.97	3.69	3.44	3.23			
9	6.24	6.62	6.12	4.69	4.34	4.03	3.76	3.53			
10	6.76	6.1	5.55	5.09	4.70	4.37	4.08	3.83			
11	7.28	6.56	5.97	5.48	5.06	4.70	4.39	4.12			
12	7.8	7.03	6.40	5.87	5.42	5.04	4.70	4.41	E		
13	8.31	7.49	6.82	6.26	5.78	5.37	5.01	4.70	r		
14	8.82	7.95	7.24	6.64	6.13	5.70	5.32	4.99	r		
15	9.33	8.41	7.65	7.02	6.49	6.03	5.63	5.28	o		
16	9.83	8.86	8.07	7.40	6.84	6.36	5.94	5.57	r		
17	10.34	9.32	8.48	7.78	7.19	6.68	6.24	5.85			
18	10.84	9.77	8.89	8.16	7.5	7.00	6.54	6.14			
19	11.3	10.22	9.30	8.53	7.9	7.33	6.84	6.42			

20	11.83	10.66	9.71	8.91	8.23	7.65	7.14	6.70	t
21	12.32	11.11	10.10	9.28	8.58	7.97	7.44	6.98	o
22	12.82	11.55	10.52	9.65	8.92	8.29	8.04	7.26	i
23	13.31	12.00	10.92	10.02	9.26	8.61	8.34	7.54	e
24		12.44	11.32	10.39	9.60	8.92	8.63	7.82	r
25		12.88	11.73	10.76	9.94	9.24	8.93	8.10	a
26		13.32	12.13	11.13	10.28	9.56	9.22	8.38	b
27			12.53	11.50	10.62	9.87	9.52	8.65	l
28			12.92	11.86	10.96	10.19	9.81	8.93	e
29				12.23	11.3	10.5	10.10	9.20	
30				12.59	11.64	10.82	10.39	9.48	
31				12.96	11.97	11.13	10.69	9.75	
32					12.31	11.44	10.98	10.03	
33					12.64	11.75	11.27	10.30	
34						12.06	11.56	10.57	
35						12.37	11.85	10.84	
36						12.68	12.14	11.12	
37							12.43	11.39	
38								11.66	
39								11.93	
40								12.20	

(Apéndice II)  
**Muestreo de atributos**  
**Evaluación de los resultados nivel de confianza de 95%**

Número de errores	Tamaño de la muestra	225	250	275	300	325	350	375	400
0	1.32	1.19	1.08	0.99	0.92	0.85	0.80	0.75	
1	2.09	1.88	1.71	1.57	1.45	1.35	1.26	1.18	
2	2.77	2.50	2.27	2.08	1.92	1.79	1.67	1.57	
3	3.41	3.07	2.80	2.56	2.37	2.20	2.05	1.93	
4	4.02	3.62	3.30	3.02	2.79	2.60	2.42	2.27	
5	4.62	4.16	3.78	3.47	3.21	2.98	2.78	2.61	
6	5.19	4.68	4.26	3.91	3.61	3.36	3.13	2.94	
7	5.76	5.19	4.73	4.34	4.01	3.72	3.48	3.26	
8	6.32	5.70	5.19	4.76	4.40	4.09	3.82	3.58	
9	6.88	6.20	5.64	5.18	4.78	4.44	4.15	3.89	
10	7.42	6.69	6.09	5.59	5.16	4.80	4.48	4.20	
11	7.96	7.18	6.53	6.00	5.54	5.15	4.81	4.51	
12	8.50	7.66	6.97	6.40	5.91	5.50	5.13	4.82	E
13	9.03	8.14	7.41	6.80	6.28	5.84	5.45	5.12	R
14	9.56	8.62	7.84	7.20	6.65	6.18	5.77	5.42	R
15	10.08	9.09	8.27	7.59	7.02	6.52	6.09	5.72	R
16	10.60	9.56	8.70	7.99	7.38	6.86	6.41	6.01	O
17	11.12	10.03	9.13	8.38	7.74	7.20	6.72	6.31	R
18	11.63	10.49	9.55	8.77	8.10	7.53	7.03	6.60	
19	12.14	10.95	9.97	9.15	8.46	7.86	7.35	6.89	
20	12.65	11.41	10.39	9.54	8.82	8.20	7.66	7.18	

21	13.16	11.87	10.81	9.92	9.17	8.53	7.96	7.47	T
22	13.67	12.33	11.23	10.31	9.52	8.85	8.27	7.76	O
23	14.17	12.78	11.64	10.69	9.88	9.18	8.58	8.05	L
24		13.23	12.05	11.07	10.23	9.51	8.88	8.33	E
25		13.69	12.47	11.44	10.58	9.83	9.19	8.62	R
26		14.14	12.88	11.82	10.93	10.16	9.49	8.90	A
27			13.28	12.20	11.27	10.48	9.79	9.19	B
28			13.69	12.57	11.62	10.80	10.09	9.47	L
29				12.95	11.97	11.13	10.39	9.75	E
30				13.32	12.31	11.45	10.69	10.03	
31				13.69	12.66	11.77	10.99	10.32	
32					13.00	12.09	11.29	10.60	
33					13.34	12.40	11.59	10.88	
34						12.72	11.89	11.15	
35						13.04	12.18	11.43	
36						13.36	12.48	11.71	
37							12.77	11.99	
38							13.07	12.27	
39								12.54	
40								12.82	

(Apéndice II)  
Muestreo de atributos

Evaluación de los resultados nivel de confianza de 99%

Número de errores	Tamaño de la muestra							
	25	50	75	100	125	150	175	200
0	16.8	8.80	5.96	4.50	3.62	3.02	2.60	2.28
1	2.75	12.55	8.53	6.45	5.19	4.34	3.73	3.27
2	29.59	15.77	10.74	8.14	6.55	5.19	4.72	4.14
3	34.9	18.72	12.8	9.70	7.81	6.54	5.63	4.93
4	39.79	21.5	14.7	11.17	9.00	7.54	6.49	5.69 E
5		24.15	16.55	12.58	10.15	8.5	7.32	6.42 r
6		26.71	18.34	13.95	11.26	9.44	8.12	7.13 r
7			20.08	15.29	12.37	10.35	8.91	7.82 o
8			21.77	16.59	13.40	11.24	9.68	8.50 r
9				17.87	14.44	12.12	10.43	9.16
10				19.13	15.47	12.98	11.18	9.82 t
11				20.37	16.48	13.83	11.91	10.46 o
12					17.47	14.67	12.64	11.10 l
13					18.45	15.50	13.36	11.73 e
14						16.32	14.77	12.36 r
15						17.13	15.47	12.98 a
16						17.94	16.16	13.59 b
17							16.85	14.20 l
18								14.81 e
19								15.41
20								16.01

6030

**(Apéndice II)**  
**Muestreo de atributos**  
**Evaluación de los resultados nivel de confianza de 99%**

Número de errores	Tamaño de la muestra							
	225	250	275	300	325	350	375	400
0	2.03	1.83	1.66	1.52	1.41	1.31	1.22	1.14
1	2.91	2.63	2.39	2.19	2.02	1.88	1.76	1.65
2	3.68	3.32	3.02	2.77	2.56	2.38	2.22	2.08
3	4.39	3.96	3.61	3.31	3.06	2.84	2.65	2.49
4	5.07	4.57	4.16	3.82	3.53	3.28	3.06	2.87
5	5.72	5.16	4.70	4.31	3.98	3.70	3.46	3.24
6	6.35	5.75	5.22	4.79	4.42	4.11	3.84	3.60
7	6.97	6.29	5.72	5.25	4.85	4.51	4.22	3.95
8	7.57	6.83	6.22	5.71	5.28	4.91	4.58	4.30
9	8.17	7.37	6.71	6.16	5.69	5.29	4.94	4.64
10	8.75	7.89	7.19	6.60	6.10	5.67	5.30	4.97
11	9.33	8.42	7.67	7.04	6.51	6.05	5.65	5.30
12	9.90	8.93	8.14	7.47	6.90	6.42	6.00	5.63
13	10.46	9.44	8.60	7.90	7.30	6.79	6.34	5.95
14	11.02	9.95	9.06	8.32	7.69	7.15	6.68	6.27
15	11.58	10.45	9.52	8.74	8.08	7.51	7.02	6.59
16	12.12	10.94	9.97	9.16	8.46	7.87	7.35	6.90
17	12.67	11.43	10.42	9.57	8.85	8.23	7.69	7.21
18	13.21	11.92	10.87	9.98	9.23	8.58	8.02	7.52
19	13.75	12.41	11.31	10.39	9.60	8.93	8.35	7.83
20	14.28	12.89	11.75	10.79	9.98	9.28	8.67	8.14

6030

(Apéndice II)  
**Muestreo de atributos**  
**Evaluación de los resultados nivel de confianza de 99%**

Número de errores	Tamaño de la muestra								
21	14.81	13.37	12.19	11.20	10.35	9.63	9.00	8.44	T
22	15.34	13.85	12.62	11.60	10.72	9.97	9.32	8.75	O
23	15.87	14.33	13.06	12.00	11.09	10.32	9.64	9.05	L
24		14.80	13.49	12.39	11.46	10.66	9.96	9.35	E
25		15.27	13.92	12.79	11.83	11.00	10.28	9.64	R
26		15.74	14.35	13.18	12.19	11.34	10.60	9.95	A
27			14.77	13.57	12.55	11.68	10.91	10.25	B
28			15.20	13.96	12.92	12.01	11.23	10.54	L
29				14.35	13.28	12.35	11.54	10.84	E
30				14.74	13.64	12.68	11.86	11.13	
31				15.13	13.99	13.02	12.17	11.42	
32					14.35	13.35	12.48	11.71	
33					14.71	13.68	12.79	12.01	
34						14.01	13.10	12.30	
35						14.34	13.41	12.59	
36						14.67	13.71	12.87	
37							14.02	13.16	
38							14.33	13.45	
39								13.74	
40								14.02	

6030

(Apéndice III)  
**Guía para obtener los factores de Poisson en el muestreo de unidad monetaria  
 (muestreo de variables)  
 Factores de Poisson  
 Estimación del tamaño de la muestra**

Número de errores completos que se esperan	Nivel de confianza			
	85%	90%	95%	97.5%
0	1.90	2.30	3.00	3.69
1	3.37	3.89	4.74	5.57
2	4.72	5.32	6.30	7.23
3	6.01	6.68	7.75	8.77
4	7.27	7.99	9.15	10.24
5	8.50	9.28	10.51	11.67
6	9.70	10.53	11.84	13.06
7	10.90	11.77	13.15	14.42
8	12.08	13.00	14.44	15.76
9	13.25	14.21	15.71	17.09
10	14.41	15.41	16.96	18.39
11	15.57	16.60	18.21	19.68
12	16.72	17.78	19.44	20.96
13	17.86	18.96	20.67	22.23
14	19.00	20.13	21.89	23.49
15	20.13	21.29	23.10	24.74
16	21.26	22.45	24.30	25.98
17	22.38	23.61	25.50	27.22
18	23.50	27.76	26.69	28.45
19	24.62	25.90	27.88	29.67
20	25.74	27.04	29.06	30.89

(Apéndice IV)  
**Guía para obtener los factores de Poisson en el muestreo de unidad monetaria**  
**Muestreo de variables**  
**Factores de Poisson**  
**Estimación del tamaño de la muestra**  
**Nivel de confianza**

Error número	Nivel de confianza			
	85%	90%	95%	97.5%
0	1.90	2.30	3.00	3.69
1	1.47	1.59	1.74	1.88
2	1.35	1.43	1.56	1.66
3	1.29	1.36	1.45	1.54
4	1.26	1.31	1.40	1.47
5	1.23	1.29	1.36	1.43
6	1.20	1.25	1.33	1.39
7	1.20	1.24	1.31	1.36
8	1.18	1.23	1.29	1.34
9	1.17	1.21	1.27	1.33
10	1.16	1.20	1.25	1.30
11	1.16	1.19	1.25	1.29
12	1.15	1.18	1.23	1.28
13	1.14	1.18	1.23	1.27
14	1.14	1.17	1.22	1.26
15	1.13	1.16	1.21	1.25
16	1.13	1.16	1.20	1.24
17	1.12	1.16	1.20	1.24
18	1.12	1.15	1.19	1.23
19	1.12	1.14	1.19	1.22
20	1.12	1.14	1.18	1.22

6030

(Apéndice II)  
**Muestreo de atributos**  
**Evaluación de los resultados nivel de confianza de 95%**

Número de errores	Tamaño de la muestra							
	25	50	75	100	125	150	175	200
0	11.29	5.82	3.92	2.95	2.37	1.98	1.70	1.49
1	17.61	9.14	6.17	4.66	3.74	3.12	2.68	2.35
2	23.10	12.06	8.16	6.16	4.95	4.14	3.55	3.11
3	28.17	14.78	10.0	7.57	6.09	5.09	4.37	3.83
4	32.96	17.38	11.79	8.92	7.17	6.00	5.15	4.52 e
5		19.88	13.51	10.23	8.23	6.88	5.91	5.18 r
6		22.32	15.18	11.5	9.25	7.74	6.65	5.83 r
7			16.82	12.75	10.26	8.9	7.38	6.47 o
8			18.42	13.97	11.25	9.42	8.10	7.10 r
9				15.18	12.23	10.24	8.80	7.72
10				16.37	13.19	11.05	9.50	8.33 t
11				17.55	14.15	11.85	10.19	8.94 o
12					15.09	12.64	10.87	9.54 l
13					16.03	13.43	11.55	10.14 e
14						41.21	12.22	10.73 r
15						14.98	12.89	11.31 a
16						15.75	13.55	11.90 b
17							14.21	12.48 l
18							14.87	13.05 e
19								13.63
20								14.20



**Boletín 6040**

**METODOLOGÍA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO**

**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Generalidades.....	1 y 2
Objetivo del boletín .....	3
Alcance y limitaciones.....	4 y 5
Procedimientos recomendados para el estudio y evaluación de los elementos de la estructura del control interno .....	6 y 7
El ambiente de control .....	8 al 12
Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos .....	13 al 18
Estructura de la organización de la entidad.....	19 al 23
Funcionamiento del Consejo de Administración y sus comités .....	24 al 27
Métodos para asignar autoridad y responsabilidad .....	28 y 29
Métodos de control administrativo .....	30 y 31
Políticas y prácticas de personal.....	32 al 34
Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.....	35 al 37
Evaluación de riesgos.....	38 y 39
Los sistemas de información y comunicación.....	40 al 50
Procedimientos de control .....	51 y 52
La vigilancia .....	53 al 55
Documentación .....	56 al 58
Proceso de evaluación de riesgos del auditor .....	59 al 67
Diseño de pruebas de auditoría.....	68 y 69
Pruebas de cumplimiento .....	70 al 75

---

Pruebas sustantivas .....	76 al 80
Programa de auditoría .....	81 al 86
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	87

---

## BOLETÍN 6040

# METODOLOGÍA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

### Generalidades

- 1 El estudio y evaluación del control interno debe realizarse para cumplir con la norma de ejecución del trabajo que establece: "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente".
- 2 El Boletín 3050, *Estudio y evaluación del control interno*, cubre aspectos conceptuales e incorpora el término "estructura del control interno". Los procedimientos recomendados para su estudio y evaluación, quedan cubiertos en este boletín y su apéndice I.

### Objetivo

- 3 El objetivo de este boletín es dar a conocer los procedimientos de auditoría recomendados para llevar a cabo y documentar el estudio y evaluación del control interno durante el proceso de planeación de una auditoría de estados financieros.

### Alcance y limitaciones

- 4 Los procedimientos señalados en este boletín son aplicables al estudio y evaluación de la estructura del control interno, cuando éstos se realizan como parte de una auditoría de estados financieros, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- 5 Existen diversos enfoques válidos para llevar a cabo dicho estudio y evaluación, que pueden ser aplicables según el criterio del auditor.

### Procedimientos recomendados para el estudio y evaluación de los elementos de la estructura del control interno

- 6 En el Boletín 3050 se definen "los elementos de la estructura del control interno" y se establecen los procedimientos normativos aplicables a su estudio y evaluación, como un aspecto fundamental al establecer la estrategia de auditoría, por lo que el auditor deberá adquirir una comprensión suficiente de cada uno de esos elementos, para planear la auditoría de estados financieros de la entidad. Ese conocimiento deberá incluir el diseño de políticas, procedimientos y registros relevantes y evidencia de que la entidad los ha puesto en marcha.
- 7 El Boletín 3050 establece que los elementos de la estructura del control interno, son los cinco siguientes:
  - a) El ambiente de control.
  - b) La evaluación de riesgos.
  - c) Los sistemas de información y comunicación.

- d) Los procedimientos de control.
- e) La vigilancia.

### El ambiente de control

- 8 El Boletín 3050, *Estudio y evaluación del control interno*, define el ambiente de control como la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando los controles. Algunos de estos factores son los siguientes:
- a) Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos.
  - b) Estructura de organización de la entidad.
  - c) Funcionamiento del consejo de administración y sus comités.
  - d) Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.
  - e) Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de la auditoría interna.
  - f) Políticas y prácticas del personal.
  - g) Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.
- 9 Las características personales, filosofía y forma de pensar de las personas que integran la administración y la forma en la que se asigna la responsabilidad en una entidad tienen gran influencia en lo razonable de la información que se presenta en los estados financieros, en la confianza en los sistemas contables y en la efectividad de los controles internos. Si las acciones de la administración no promueven un ambiente de control favorable, y la asignación de responsabilidades no es apropiada, es más probable que los subordinados cometan errores y que, en general, exista falta de interés hacia los controles internos.
- 10 Para planear la auditoría se necesita obtener un conocimiento suficiente del ambiente de control. Este conocimiento comprende las condiciones bajo las que están diseñados, se implementan y funcionan, tanto el sistema contable de la entidad como sus procedimientos de control. Basado en este conocimiento, el auditor debe evaluar si el ambiente promueve sistemas contables confiables y procedimientos de control efectivos.
- 11 Si basado en su conocimiento del ambiente de control, el auditor tiene dudas fundadas respecto de la efectividad de la estructura del control interno, juzgará si es adecuado o no confiar en ella durante la auditoría. Si el auditor concluye que el ambiente del control promueve un control interno efectivo, se puede confiar en los controles durante la auditoría, siempre y cuando éstos se prueben y sean efectivos.
- 12 El ambiente de control es el resultado conjunto de diversos factores que afectan la efectividad global del control interno. Para evaluar adecuadamente los factores del ambiente de control, el auditor deberá investigar y documentar en sus papeles de trabajo, lo siguiente:

**Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos****A. Características e integridad de la administración, así como su habilidad en el desarrollo de sus funciones**

- 13 Entre algunas de las cuestiones que se deben considerar, están: la posible participación de la administración en actos ilegales; actitud de la administración para aceptar riesgos anormales de alto nivel en la toma de decisiones; distorsión en los estados financieros; cambios continuos de bancos, abogados o auditores, y conocimiento, por parte del auditor, de dificultades personales significativas u otras influencias en quienes integran la administración, que pudieran afectar su integridad, actitudes o desempeño.
- 14 Asimismo, el auditor deberá preguntarse si la administración ha faltado en su obligación de contratar personas de buena reputación y apropiadas a las necesidades de la entidad; si la administración está concentrada en una persona o en un grupo pequeño; si existe alguna persona que sin ser accionista ni tener en la entidad un puesto ejecutivo, ejerza influencia significativa en los asuntos de la entidad, y si han ocurrido cambios importantes e inesperados entre los miembros de la administración.

**B. Compromiso de la administración sobre lo razonable de los estados financieros**

- 15 Se deberá investigar por el auditor si la administración de la entidad aplica, rigurosamente, las Normas de Información Financiera, si se rehúsa a aceptar y registrar los ajustes de auditoría o si busca distorsionar los resultados o mostrar un crecimiento consistente en las utilidades, en ausencia de un incremento real. El auditor también deberá considerar la probable existencia de un número significativo de transacciones con partes relacionadas fuera del curso normal de los negocios; si se observan operaciones sin una justificación económica sustancial (en el periodo pasado o en el actual), y si la entidad está planeando o negociando financiamientos nuevos o de importancia tal que sus términos puedan influir en los resultados financieros.

**C. Compromiso de la administración para diseñar y mantener sistemas contables y controles internos efectivos.**

- 16 Existen algunas preguntas que el auditor debe contestarse para definir si sus preocupaciones son válidas, tales como: si la administración muestra falta de interés por las deficiencias que lleguen hacerse de su conocimiento en los sistemas de contabilidad y en los procedimientos de control; si están establecidas y se comunican las políticas de la entidad con respecto a prácticas de negocios, conflicto de intereses y código de conducta, y si se han establecido procedimientos que prevengan actos ilegales.
- 17 Otras situaciones que se deben documentar con respecto a este punto, son las apreciaciones del auditor relativas a: si la administración efectúa un seguimiento adecuado de problemas sobre resultados financieros o de variaciones contra presupuesto.
- 18 También, el auditor deberá observar: si la rotación es alta en puestos clave; si las descripciones de labores y responsabilidades de preparación y emisión de informes se han establecido con claridad y comunicado efectivamente; si el cliente frecuentemente no cumple con sus fechas de cierre o fechas límite; y, si en auditorías anteriores, cerca

del fin del ejercicio, se ha determinado un número significativo de errores o correcciones a los registros contables.

### **Estructura de la organización de la entidad**

- 19 Las estructuras de la organización y de la administración general deben proporcionar una base efectiva para la planeación, ejecución y control de las operaciones de la entidad y para la emisión de información. La naturaleza de esa organización y la estructura de la administración, pueden ser indicativas de un mayor o menor riesgo o de deficiencias potenciales importantes en el ambiente de control.
- 20 Con respecto a la estructura de organización, el auditor deberá considerar lo apropiado de ésta con respecto a la industria y al tamaño y naturaleza de la entidad; además, se considerará si los recursos humanos y materiales de las áreas de finanzas, contabilidad y PED son adecuados.
- 21 Para responder a lo anterior, el auditor tendrá que evaluar si la estructura es muy compleja; si la entidad ha tenido un rápido crecimiento y cómo lo ha enfrentado; si se han adquirido recientemente otras entidades, y si se tiene un gran número de subsidiarias descentralizadas. Asimismo, será necesario que el auditor evalúe la complejidad de la estructura de información.
- 22 Con respecto a la estructura de la administración, el auditor debe evaluar si la supervisión y control son adecuados, tomando en consideración el tamaño y naturaleza de la entidad.
- 23 Para lograr lo anterior, el auditor deberá analizar si la supervisión y el seguimiento de las operaciones descentralizadas o dispersas geográficamente son adecuados y si existe suficiente supervisión y control de las operaciones de PED, especialmente cuando éstas están descentralizadas.

### **Funcionamiento del Consejo de Administración y sus comités**

- 24 El auditor deberá verificar si el Consejo de Administración ha delegado algunas de sus funciones en un Consejo Directivo o en un Comité de Auditoría y si éste es adecuado al tamaño y naturaleza de la entidad.
- 25 Para verificar el funcionamiento del Consejo de Administración y, en su caso, del Comité de Auditoría, el auditor deberá evaluar la experiencia y reputación de sus miembros si éstos se reúnen regularmente para establecer objetivos y políticas, revisar el desempeño de la entidad y tomar acciones adecuadas, si se preparan oportunamente y firman las minutas de las juntas.
- 26 El auditor también deberá revisar si las funciones y responsabilidades del Consejo (o Comité) con respecto a los estados financieros, están establecidas, y si ese Consejo (o Comité) tiene suficiente autoridad y recursos para cumplir sus funciones de vigilancia del proceso de la información financiera.
- 27 El auditor evaluará el grado de conocimiento que el Consejo (o Comité) tiene de las operaciones de la entidad y si se toman las acciones adecuadas con respecto a las deficiencias reportadas por auditoría externa en la estructura del control interno. Además se debe definir si el Comité (o Consejo) se reúne con los auditores externos y con el Consejo de Administración, con una adecuada periodicidad.

**Métodos para asignar autoridad y responsabilidad**

- 28 De acuerdo con el tamaño y naturaleza de la entidad, se deberá evaluar lo adecuado de la asignación de autoridad y responsabilidad.
- 29 Como principio básico para que toda entidad funcione eficientemente, es necesario contar con líneas bien definidas de autoridad y responsabilidad en cada uno de los diferentes niveles y puestos administrativos y operativos. Para evaluar esto, el auditor deberá considerar los métodos que utiliza la administración para dirigir y vigilar la planeación, desarrollo y mantenimiento efectivo de los sistemas de contabilidad y procedimientos de control; si se ha comunicado claramente el alcance de la autoridad y responsabilidad del personal en cada uno de los niveles y puestos; si es adecuada la documentación de las políticas de procesamiento de datos y si es suficiente el nivel de comunicación entre las áreas de contabilidad y PED. Los siguientes son atributos necesarios para la adecuada asignación de autoridad y responsabilidad:
- a) Los objetivos generales y particulares de la entidad, deben ser dados a conocer de manera clara y comprensible al personal de cada una de las funciones o áreas establecidas para lograr dichos objetivos. Lo anterior evitará la duplicidad de funciones y la invasión de líneas de autoridad.
  - b) Para cumplir sus objetivos, se debe contar en la entidad con un organigrama general y particular de cada una de las áreas establecidas en ella, con lo cual se logrará la definición de cada uno de los departamentos y jerarquías dentro de la organización.
  - c) Se deben tener en la entidad descripciones de puestos de los empleados, delineando funciones específicas, relaciones jerárquicas y restricciones, estableciendo claramente quién tiene responsabilidad y quién autoridad sobre las diversas actividades.
  - d) Deben tenerse en la entidad políticas por escrito que estén en armonía con sus objetivos sobre asuntos tanto de carácter externo como interno, tales como:
    - Prácticas de negocios.
    - Conflicto de intereses.
    - Código de conducta.
  - e) Documentación de los sistemas de cómputo, indicando los procedimientos para autorizar transacciones y aprobar cambios a los sistemas existentes.

**Métodos de control administrativo**

- 30 Se deberán evaluar los métodos de control empleados por la administración ejecutiva para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de los objetivos del negocio, incluyendo la función de auditoría interna. Entre los aspectos que el auditor deberá considerar al evaluar estos métodos están:
- a) La existencia de un proceso formal de planeación y presupuesto como herramienta para vigilar los resultados y objetivos del negocio. Si el presupuesto está bien

preparado; si se prepara por personal de nivel adecuado que conozca todas las áreas del negocio y si realmente la administración lo utiliza, analizando las variaciones importantes, obteniendo las explicaciones satisfactorias de éstas e implementando las medidas correctivas necesarias, el resultado es un método de control efectivo, en lugar de un elemento de presión anormal dentro de la organización para, por ejemplo, la obtención de utilidades, lo que aumentaría el riesgo de errores en los estados financieros.

- b) La existencia de un departamento de auditoría interna. Si lo hay, se deberá considerar si éste realiza actividades que pueden atenuar situaciones de riesgo en el ambiente de control (por ejemplo, pruebas de controles); si este departamento tiene una actitud objetiva en la realización de sus funciones y si reporta al nivel adecuado (por ejemplo, al Consejo de Administración).
- 31 También se deberá documentar la evaluación de la competencia y entrenamiento del personal del departamento de auditoría interna; si ese personal documenta la planeación y desarrollo de su trabajo en programas de auditoría y papeles de trabajo y si la administración toma medidas adecuadas para corregir las situaciones de las que le informa ese departamento.

### Políticas y prácticas de personal

- 32 Es ampliamente aceptado que el contar en la entidad con políticas y procedimientos claros que incluyan reclutamiento, contratación, inducción, evaluación, capacitación, promoción, compensación, así como razones para la separación del personal, afectan la información financiera y minimizan el riesgo de fraude en ella. El establecimiento de un código de conducta que se divulgue y vigile su cumplimiento debe también formar parte de las políticas de prácticas de personal.
- 33 En el establecimiento de los sistemas de control interno se debe poner especial atención al área de personal o recursos humanos, ya que ningún control que se establezca será efectivo si el personal que lo opera, no cuenta con un nivel de alta moralidad y no se encuentra apropiadamente compensado. Debido a que los sistemas los operan personas, éstas pueden con relativa facilidad vulnerar cualquier punto de control e incluso modificar los procedimientos programados y provocar errores e irregularidades en el registro y control de los activos y operaciones de una entidad.
- 34 La entidad debe:
- a) Contar con procedimientos y políticas por escrito para reclutar, contratar, capacitar, evaluar, promover, compensar y proporcionar al personal los recursos necesarios para que pueda cumplir con sus responsabilidades asignadas.
- b) Contar con descripciones de trabajo adecuadas para cada puesto.
- c) Contar con canales adecuados de comunicación hacia todos los niveles de personal que proporcionen un flujo oportuno y eficiente de información de carácter general, de negocios, técnica, etcétera.
- d) Mantener un programa periódico (por ejemplo, anual) de revisión de los conceptos señalados en el inciso a) anterior.

### **Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad**

- 35 La entidad debe contar con canales de comunicación con sus clientes, proveedores, acreedores financieros, etc., que le permitan recibir información relativa a las transacciones realizadas con ellos. Asimismo, deben tenerse establecidos procedimientos para asegurar que personal independiente al área afectada (por ejemplo, personal de auditoría interna) dé un adecuado seguimiento a las comunicaciones recibidas, para determinar en su caso, las correcciones y/o acciones necesarias.
- 36 Las influencias externas suelen ser ajenas a la entidad, sin embargo, el mantener abiertos canales de comunicación con terceros, tales como: un departamento de atención a clientes o quejas y programas para medir el nivel de satisfacción de clientes, pueden ayudar a la administración a identificar deficiencias de control.
- 37 Como parte de las influencias externas deben considerarse reglamentaciones específicas de la industria, eventos económicos externos, el desarrollo tecnológico, etc. que pueden requerir el establecimiento de controles internos para asegurar la protección de los activos o bien, el cumplimiento con las leyes y reglamentos a que está sujeta la entidad.

### **Evaluación de riesgos**

- 38 Eventos o circunstancias externas o internas como pueden ser: cambios en las normas de información financiera, lanzamiento de nuevos productos, cambios en personal, etc., traen consigo nuevos riesgos, por lo que la administración de la entidad debe estar preparada para afrontarlos.
- 39 El auditor debe evaluar cuáles son los procedimientos que ayudan a la entidad para identificar, analizar y administrar los riesgos, y cómo mide su impacto en la información financiera. El tomar decisiones de negocios como puede ser el ampliar las líneas de crédito para obtener más clientes, puede traer consigo un problema potencial de cuentas incobrables, que debe ser neutralizado mediante procedimientos de control más rigurosos, por ejemplo, mediante análisis de crédito más estrictos.

### **Los sistemas de información y comunicación**

- 40 Los sistemas de información contable consisten en las políticas, métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica. Los sistemas de comunicación se refieren a los medios y formas de que se sirve la administración para comunicar a las distintas áreas que integran a la entidad, sus funciones y responsabilidades relativas al control interno.
- 41 El auditor deberá obtener un conocimiento general del sistema contable y de los medios y formas que utiliza la administración para comunicar a las distintas áreas de la organización las funciones y responsabilidades de cada una de ellas, relacionadas con la operación del sistema de control interno. Ese conocimiento le permitirá al auditor identificar los riesgos específicos asociados con el control interno y desarrollar un plan de auditoría adecuado. El auditor también deberá obtener un adecuado conocimiento de los registros y procedimientos establecidos en la entidad para identificar, reunir,

analizar, clasificar, registrar, procesar, resumir e informar las transacciones importantes y distinguir entre éstas y aquéllas que se procesan sistemáticamente y las que no.

- 42 La información necesaria puede obtenerse, como parte del proceso de planeación, de pláticas con las gerencias de finanzas y de procesamiento de datos, con la asesoría de un especialista en computación, cuando así se requiera.
- 43 El uso de computadoras es un elemento importante en el proceso de la información contable, independientemente del tamaño de la entidad. Para determinar la naturaleza y el grado de conocimientos que se requiere sobre el uso de computadoras, y la necesidad de ayuda de un especialista, el auditor deberá determinar el grado de utilización que hace el cliente de esos equipos y documentar sus conclusiones sobre el efecto del PED en sus pruebas de auditoría.
- 44 Para evaluar el uso de las computadoras por la entidad el auditor debe obtener conocimiento sobre:
- a) El grado en que se utilizan.
  - b) La complejidad del entorno, considerando el grado de transformación de la información y el volumen de operaciones que se procesan en el PED.
  - c) La importancia de los sistemas de computación para la entidad.
- 45 En entidades en las que se considere que la computación es dominante, el auditor debe obtener un adecuado conocimiento de los sistemas contables que son procesados en PED, el entorno, la estructura de los controles y las comunicaciones que se realizan mediante computadora. En aquellas entidades en que el uso de la computadora no es intenso, deberá obtenerse por el auditor un conocimiento general de los sistemas contables, incluyendo los sistemas operados manualmente.
- 46 El punto de partida para conocer el sistema contable, es el mayor general y las principales aplicaciones (subsistemas que son procesados tanto en computadora como manualmente) que lo alimentan y tienen un efecto importante en él.

Estas aplicaciones incluirán típicamente lo siguiente:

- Órdenes de compra y recepción.
- Contabilización de inventarios y costos.
- Cuentas por pagar y pagos de éstas.
- Pedidos, embarque y facturación.
- Cuentas por cobrar y cobros de éstas.
- Contabilización de gastos.
- Contabilización de activos fijos y depreciación

- Nóminas.
- 47 El auditor deberá preparar una lista de las aplicaciones contables más importantes (por ejemplo, ventas/cuentas por cobrar, inventarios/ costo de ventas, etc.) y de las cuentas de los estados financieros con las que se relacionan; posteriormente, por cada aplicación deberá:
- a) Elaborar una breve descripción general que incluya el propósito de la aplicación (incluyendo su materialidad en las operaciones del negocio); el enfoque para el control del sistema (controles del usuario y programados); función en el inicio de las transacciones, control de movimientos e historia de los errores de proceso.
  - b) Describir el perfil de la aplicación mediante la determinación de los volúmenes aproximados de las transacciones; señalar si el programa de cómputo es de desarrollo interno o comprado y en qué lenguaje se formuló; indicar la naturaleza del procesamiento (en línea o por lote) y describir el nivel de complejidad del procesamiento.
  - c) Definir las funciones clave del procesamiento del sistema y la frecuencia de su uso (por ejemplo, diariamente, semanalmente, mensualmente, etc.). Tales funciones pueden ser:
    - Preparación de facturas, órdenes de compra, etcétera.
    - Actualización de archivos maestros.
    - Emisión de informes para la administración.
  - d) Identificar y documentar el flujo de las operaciones a través del sistema que incluya lo siguiente:
    - Entradas clave (fuentes de entrada).
    - Salidas clave (reportes, archivos y los usos de cada uno).
    - Bases de datos y archivos maestros importantes.
    - Conexiones con otros sistemas.
  - e) Verificar la historia del sistema, señalando las fechas o periodos en que se adquirió la instalación y en las que se hicieron, en su caso, modificaciones importantes al mismo.
- 48 Cuando existe un entorno dominante de computadoras o se trata de una entidad con múltiples ambientes de procesamiento, se deberá efectuar un análisis más profundo, a efecto de evaluar mejor su impacto en el proceso contable.
- 49 Al evaluar cada sistema, se deben considerar típicamente aspectos tales como:
- a) La importancia de las transacciones procesadas y los saldos de las cuentas relacionadas.

- b) La posibilidad de un aumento en el riesgo de errores, por ejemplo:
- Si el sistema procesa transacciones complejas o controla el movimiento de activos.
  - Cambios significativos en el sistema o en el personal clave que lo opera.
  - Historia de errores observados en el proceso, especialmente aquellos que originan cifras monetarias.
  - Si el sistema inicia y ejecuta transacciones (por ejemplo, prepara cheques o hace transferencias electrónicas de fondos) o solamente realiza funciones simples de acumulación o suma.

50 Además de los sistemas de información, el auditor debe evaluar los sistemas de comunicación que la entidad tiene establecidos. No es útil que se establezcan controles y procedimientos si éstos no son comunicados en forma clara y oportuna al personal correspondiente. Como parte de su evaluación el auditor debe verificar la forma en la que los asuntos relevantes son comunicados (memorandos, manuales, etc.), la frecuencia y los canales de comunicación implementados (juntas periódicas, pizarrones, boletines, etcétera).

### Procedimientos de control

- 51 Son aquéllos que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad; sin embargo, el hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no significa que estén operando efectivamente, por lo cual el auditor deberá confirmar este hecho, cerciorándose de la uniformidad de aplicación de los procedimientos y qué personas llevan a cabo esas aplicaciones.
- 52 Puesto que algunos procedimientos de control están incluidos en el ambiente de control y en los sistemas de información y comunicación, una vez que el auditor obtiene un adecuado conocimiento de estos elementos, es muy probable que también esté familiarizado con algunos procedimientos de control. El auditor deberá evaluar el grado de conocimiento que ha obtenido antes de decidir si es necesario dedicar más tiempo a entender otros procedimientos. Normalmente, la planeación de una auditoría no requiere entender en su totalidad los procedimientos de control para cada cuenta o tipo de transacción.

### La vigilancia

- 53 Dentro de los aspectos a evaluar la estructura de control interno de una entidad, se encuentra la forma en la que ésta se cerciora que los procedimientos de control establecidos se cumplen.
- 54 La evidencia de la forma en que una entidad supervisa el funcionamiento del sistema de control interno se lleva a cabo en tres formas: a) al momento de efectuar las operaciones, b) con supervisiones independientes o c) la combinación de ambas, como sigue:

- a) Antes de efectuar una transacción, los funcionarios que participan en ella se cercioran que los puntos de control interno establecidos se hayan completado; sólo si esto se confirma, se procede a llevar a cabo la transacción. Por ejemplo, un director de ventas autoriza que se entreguen artículos a los clientes, sólo hasta que verifica que todos los requisitos de control establecidos han sido cumplidos.
- b) La participación de otros funcionarios independientes en la vigilancia de las operaciones, asegura que sólo se efectúen transacciones que cumplen con los requisitos de control establecidos. Por ejemplo, la preparación de los cheques de pago a proveedores y la autorización de los mismos se efectúa por el departamento de pagos a proveedores; sin embargo, las firmas de los cheques corresponden a funcionarios de otras áreas. Otro ejemplo de vigilancia independiente, lo constituyen los departamentos de auditoría interna. La evaluación del departamento de auditoría interna debe efectuarse mediante la aplicación de los procedimientos establecidos en el Boletín 5040, *Procedimientos de auditoría para el estudio y evaluación de la función de auditoría interna*.
- c) Una adecuada combinación de las formas de vigilancia arriba mencionadas, es indicio de una adecuada estructura de control interno.
- 55 Normalmente, la evaluación de la vigilancia de las operaciones es documentada junto con la evaluación de los controles internos clave de la entidad. Es importante que al documentar la vigilancia del cumplimiento con los controles, se determinen quiénes y en qué momento la realizan. Lo anterior permitirá al auditor determinar la oportunidad de aplicación de los procedimientos de auditoría requeridos para verificar la razonabilidad de las cifras. Por ejemplo, si los sistemas de la entidad emiten un listado de saldos contrarios de proveedores, y éstos son revisados por auditoría interna dentro de los dos meses siguientes, es probable que el auditor tenga que aplicar pruebas de auditoría para cerciorarse que los saldos contrarios importantes determinados al cierre del ejercicio, han sido analizados y en su caso, se han registrado las correcciones relativas dentro del ejercicio.

### Documentación

- 56 Dependerá del grado de profundidad que se pretenda alcanzar, tomando en consideración el tamaño y complejidad de la entidad, la naturaleza de la estructura de su control interno y de la organización de cada entidad en particular, como a continuación se menciona en cada uno de sus elementos:
- 57 La documentación del sistema contable y de las aplicaciones seleccionadas, también puede hacerse utilizando cuestionarios específicos, memorandos descriptivos que detallen los sistemas y mediante diagramas que muestren el flujo de las principales transacciones; esta documentación puede archivarse en el archivo permanente de auditoría. El memorando de planeación de la auditoría deberá incluir una descripción de aquellas aplicaciones importantes del sistema contable de la entidad que afecten la estrategia de la auditoría.
- 58 Dicha documentación se puede lograr por medio de cuestionarios diseñados para el caso específico, o bien, por medio de un memorando descriptivo de las indagaciones que se efectúen. Gran parte de las preguntas que el auditor debe contestar para evaluar adecuadamente el ambiente de control, ya las resolvió durante la definición del "Riesgo

de auditoría" al investigar al posible cliente, o bien cuando éste es recurrente, en la etapa de planeación. En otros casos, la documentación quedará plasmada al efectuar la diagramación de los flujos de las operaciones y la definición de los controles existentes. En estos casos se sugiere relacionarlos con los cuestionarios o memorandos descriptivos correspondientes.

### Proceso de evaluación de riesgos del auditor

- 59 Los aspectos conceptuales relativos al proceso de evaluación de riesgos, materialidad y la definición de pruebas de cumplimiento y sustantivas, se tratan en los boletines 3030, *Materialidad en la planeación y desarrollo de una auditoría* y 3050, *Estudio y evaluación del control interno*, respectivamente. Por tanto, en este boletín se describen los procedimientos recomendados para llevar a cabo y documentar la evaluación de riesgos por el auditor durante el proceso de planeación de una auditoría de estados financieros.
- 60 La evaluación de riesgos permite al auditor formarse un juicio profesional acerca de la posibilidad de que existan revelaciones incorrectas en los estados financieros. Para ello, una vez que el auditor haya adquirido y documentado apropiadamente en sus papeles de trabajo un adecuado entendimiento de los cinco elementos de la estructura del control interno de la entidad, estará en condiciones de definir la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de auditoría que aplicará.
- 61 La evaluación de la estructura del control interno es una etapa clave del trabajo de auditoría, en la cual el juicio del auditor tiene un papel relevante, al decidir si su entendimiento del ambiente de control, del sistema contable, de los sistemas de comunicación, y de aquellos procedimientos de control identificados como fundamentales para el logro total o parcial de los objetivos de control, le permiten prevenir o descubrir errores o irregularidades importantes que pueden afectar los estados financieros de la entidad. Asimismo, el auditor debe de tomar en cuenta los riesgos que pudieran surgir derivados de cambios en las circunstancias de la entidad y que afectan la habilidad de la misma para procesarlos adecuadamente. Entre éstos, se incluyen nuevas tecnologías, sistemas de información nuevos o rediseñados, reestructuras corporativas, nuevas actividades, etcétera.
- 62 Cuando la conclusión es que sí se logran los objetivos de control, implica que, a juicio del auditor que hace la evaluación, existe certeza razonable de que mediante los procedimientos de control establecidos pueden prevenirse o detectarse errores o irregularidades importantes.
- 63 Cuando por el contrario, la conclusión es que no se logran los objetivos de control o que éstos sólo se logran parcialmente, tal certeza razonable no existe a juicio del auditor y, por tanto, su conclusión debe ser que pueden ocurrir errores o irregularidades que no se detectarían y corregirían mediante la ejecución rutinaria de los procedimientos de control. Por ejemplo, un archivo maestro puede estar deficientemente controlado, lo que podría posibilitar la emisión de facturas a precios no autorizados que distorsionarían tanto las ventas como los saldos de las cuentas por cobrar. En este caso, el auditor debe concentrar su atención en el resultado del riesgo: el efecto de la deficiencia en los estados financieros.

- 64 El grado en que se logra un objetivo de control en particular, depende de las respuestas a la siguiente serie de preguntas básicas:
- ¿Qué podría salir mal? ¿Evitarían los procedimientos de control existentes que esto sucediera?
  - Si sucediera, ¿se descubriría en la ejecución normal de las actividades? si así fuera ¿cuándo?
  - Si no se descubriera el error o la irregularidad en forma oportuna, ¿qué efecto tendría esto en los saldos que aparecen en los estados financieros de la entidad?
- 65 Si al contestar las preguntas anteriores se llega a la conclusión de que podrían ocurrir errores o irregularidades que puedan afectar en forma importante los saldos de los estados financieros de la entidad, será necesario contestar una pregunta más:
- ¿Qué pruebas sustantivas específicas deben diseñarse para determinar el efecto de los errores o irregularidades, si los hubiere, sobre los estados financieros y, en su caso, registrar la corrección correspondiente?

Los elementos de juicio a que se hace referencia en párrafos anteriores son de suma importancia para que el auditor pueda llevar a cabo una adecuada evaluación de la estructura de control interno de la entidad.

- 66 Las gráficas de flujo de transacciones, los memorandos descriptivos y los cuestionarios deben diseñarse de tal forma que puedan hacerse referencias cruzadas de los elementos de control identificados en los mismos con los pasos del programa de auditoría. Estas referencias cruzadas son eslabones esenciales para que el auditor pueda estar en posibilidad de evidenciar la relación entre la calidad de los controles internos determinada en su evaluación y el alcance de las pruebas de auditoría.
- 67 Como apéndice I de este boletín se incluye una gráfica que muestra el proceso seguido en la planeación de una auditoría de estados financieros.

### Diseño de pruebas de auditoría

- 68 Una vez efectuada la evaluación del control interno, el auditor podrá diseñar en forma congruente con dicha evaluación las pruebas sustantivas y de cumplimiento, bien balanceadas, que le permitan emitir una opinión sobre los estados financieros de la entidad.
- 69 En algunos casos, el auditor puede llegar a la conclusión de no confiar en grado alguno en los controles internos con respecto a cierto tipo de transacciones y por tanto, eliminar la necesidad de probar el cumplimiento con los controles. En estos casos, el efecto de estas transacciones en los estados financieros de la entidad, será aprobado por el auditor incrementando el alcance de sus pruebas sustantivas. Por otra parte, la revisión del control interno indicará aquellas áreas en las cuales el auditor puede confiar en los controles internos de la entidad, para reducir el alcance de sus pruebas sustantivas.

## Pruebas de cumplimiento

- 70 Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que uno o más procedimientos de control interno estuvieron operando con efectividad durante el periodo auditado.
- 71 Por lo general, no es necesario probar todos los procedimientos de control identificados en las gráficas de flujo de transacciones, memorandos descriptivos o cuestionarios que contribuyen al logro total o parcial de los objetivos de control. Siempre será importante probar aquellos procedimientos de control cuyos objetivos son considerados clave en función de los riesgos de auditoría que están implicados, tal como se establece en el Boletín 3030.

El alcance con que se deberán probar estos procedimientos de control, dependerá de factores tales como:

- a) La importancia del área en relación con los saldos de las cuentas que se presentan en los estados financieros.
  - b) La importancia de los objetivos de control dentro del sistema contable.
  - c) La importancia de un procedimiento de control en particular para el logro de un objetivo de control.
  - d) El grado de confianza que proporciona el resultado de la aplicación de otros procedimientos de auditoría.
- 72 La naturaleza y la oportunidad de aplicación de las pruebas de cumplimiento están relacionadas entre sí. Existen procedimientos de control interno que producen evidencia documental, la cual puede examinarse en cualquier momento. En cambio, otros procedimientos (por ejemplo, la supervisión estrecha del personal) no dejan evidencia documental; en estos casos, el cumplimiento sólo puede probarse mediante observación visual directa en el momento en que esos procedimientos son ejecutados por el personal de la entidad.
- 73 El examen de transacciones para determinar si fueron procesadas correctamente no es el mejor tipo de prueba de que los controles están operando. Esa prueba puede respaldar una conclusión de que los controles no están funcionando mal, pero el procesamiento exacto no es necesariamente un indicativo de que los controles estuvieron operando. Debido a lo anterior, es mejor verificar los resultados mismos de procedimientos de control, en lugar de verificar los resultados de procesamiento. Por ejemplo, la mejor evidencia de que una entidad está comparando los totales de control de lotes con los informes de validación de lotes, puede ser la existencia de un registro cronológico manual con el que se efectúa esta comparación, adicionando esto con la observación directa al empleado de control cuando hace las anotaciones en el registro.
- 74 En las entidades cuyos sistemas de información dependen altamente del PED, el auditor deberá evaluar la conveniencia de involucrar a un especialista en el área de PED, para probar el control interno a través de pruebas en el computador, las cuales pueden ser mucho más eficientes y confiables que probar controles de usuario u otro tipo de controles manuales.

- 75 Como regla general, las pruebas de cumplimiento deben concluirse antes de iniciar las pruebas sustantivas. Lo anterior permite ajustar eficientemente el alcance de las pruebas sustantivas, si las pruebas de cumplimiento demuestran que determinados controles no están, de hecho, operando o lo están haciendo en forma deficiente.

### Pruebas sustantivas

- 76 La característica esencial de una prueba sustantiva es que está diseñada para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo de esa cuenta.
- 77 Las pruebas sustantivas incluyen técnicas tales como: confirmaciones, observación física, cálculo, inspección, investigación, etc. Es importante señalar que una prueba sustantiva no es necesariamente una verificación detallada o al 100% del saldo de una cuenta.
- 78 Debido a lo anterior, la naturaleza y alcance de las pruebas sustantivas dependerán del tipo y volumen de errores que pudieran ocurrir en los procesos contables de la entidad y que no fueran detectados por los procedimientos de control interno establecidos en ella. Es obvio que a menor cantidad de errores materiales que pudiera ocurrir, mayor será la limitación en el alcance de las pruebas sustantivas. Por tanto, en aquellos casos en que el auditor juzgue que la debilidad de los controles internos pueda permitir errores en los estados financieros, pero debido a diferentes razones considere que el número de esos errores probables y su materialidad en conjunto sean pequeños, puede ser apropiado que el auditor disminuya el alcance de sus pruebas sustantivas, en atención al riesgo global limitado de presentación incorrecta de los estados financieros.
- 79 También es cierto que en algunos casos el esfuerzo y tiempo necesarios para aplicar las pruebas de cumplimiento pueden ser tales, que el auditor determine que es más práctico aplicar pruebas sustantivas para llegar a una conclusión respecto de una cuenta o transacción.
- 80 Es posible aplicar pruebas sustantivas de saldos en una fecha preliminar, siempre y cuando el riesgo de errores importantes entre la fecha preliminar y la fecha final de la auditoría sea mínimo y entre ambas fechas se apliquen procedimientos de revisión analítica apropiados.

### Programa de auditoría

- 81 Las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas que se diseñen como resultado de la evaluación del control interno, deben consignarse en el programa de auditoría.
- 82 El programa de auditoría es la culminación del proceso de planeación y refleja, por tanto, los juicios hechos por el auditor. El programa de auditoría es esencial para todos los niveles de responsabilidad. Para el auditor responsable de la auditoría, representa la seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente; para quien supervisa el trabajo, sirve como base para la planeación y la supervisión y para el ayudante de auditoría es una guía para la ejecución del trabajo.

- 83 En general, es útil establecer los pasos del programa en el mismo orden en que se ejecutarán, a no ser que resulte que otro orden promueva mejor la eficiencia. Al planear la secuencia del trabajo, deben considerarse los siguientes factores:
- a) Normalmente las pruebas de cumplimiento deben completarse antes de comenzar las pruebas sustantivas importantes.
  - b) Los pasos del programa que utilicen el mismo documento o impliquen entrevistas con la misma persona, deben realizarse al mismo tiempo.

Algunos de los requisitos de las entidades en cuanto a la oportunidad de las pruebas pueden ser inflexibles y, por tanto, se requerirá que la auditoría se lleve a cabo en una secuencia determinada.

- 84 El programa de auditoría debe hacer referencia a la documentación (gráficas de flujo de transacciones, memorandos descriptivos, cuestionarios, etc.), sobre el estudio y evaluación de la estructura del control interno, en la que se hayan identificado los procedimientos de control utilizados por la entidad. Si la ejecución de las pruebas de cumplimiento indica que el procedimiento de control no está operando, deberá actualizarse la evaluación efectuada por el auditor en la documentación de respaldo relativa (gráficas, memorandos descriptivos o cuestionarios) y reconsiderarse el alcance, naturaleza y oportunidad de aplicación de las pruebas sustantivas.
- 85 Cuando el auditor advierta que hubo cambios en los controles internos claves, el auditor deberá reevaluar el control interno y su efecto en los programas de trabajo.
- 86 Las debilidades significativas en los controles clave que se hayan identificado al llevar a cabo el estudio y evaluación de la estructura del control interno, deben resolverse describiendo el enfoque de auditoría que se adoptó para cubrirlos. En todos los casos, el auditor deberá hacer una referencia cruzada con los pasos específicos del programa de auditoría que contengan el enfoque modificado.

#### **Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 87 Este boletín se emitió en enero de 2002 y fue revisado en enero de 2011.

---

Boletín 6050

GUÍA DE AUDITORÍA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACIÓN  
DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Generalidades.....	1 y 2
Objetivo del boletín .....	3
Alcance y limitaciones.....	4
Objetivos generales de auditoría .....	5 al 9
Control interno .....	10 al 12
Procedimientos de auditoría .....	13 al 40
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	41

---



---

**BOLETÍN 6050**  
**GUÍA DE AUDITORÍA PARA EL ESTUDIO**  
**Y LA EVALUACIÓN DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA**  
**INTERNA**

**Generalidades**

- 1 La administración de la empresa es responsable de establecer políticas y normas que den la protección necesaria a los activos de la misma, de formular sistemas que permitan la obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna, de buscar la eficiencia en la ejecución de las operaciones propias de la empresa y la adhesión a las políticas dictadas por la dirección. Dichas responsabilidades constituyen los objetivos primordiales del control interno contable y administrativo de la empresa. Para cumplir con esta responsabilidad, la administración de la empresa, en algunas ocasiones, se apoya en la función de auditoría interna.
- 2 La función de auditoría interna, forma parte de las técnicas de control interno sujetas a evaluación por parte del auditor externo, quien dependiendo del resultado que obtenga de la evaluación integral del control interno contable, determinará la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos de auditoría,

**Objetivo del boletín**

- 3 El propósito de este boletín, es sugerir los procedimientos de auditoría que puede aplicar el auditor externo para evaluar la función de auditoría interna y el efecto que ésta pueda tener en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de sus propios procedimientos de auditoría.

**Alcance y limitaciones**

- 4 Este boletín es aplicable únicamente a aquellos casos en que el auditor externo, ante la presencia de una función de auditoría interna que aparenta constituir una adecuada técnica de control, la evaluará para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos de auditoría.

**Objetivos generales de auditoría**

- 5 Los objetivos generales de auditoría para evaluar la función de auditoría interna son los siguientes:
  - 6 a) Conocer la función.
  - 7 b) Evaluar la competencia profesional de su personal.
  - 8 c) Evaluar su objetividad.
  - 9 d) Evaluar el grado de confiabilidad de la función de auditoría interna como una técnica de control interno.

### Control interno

- 10 El auditor externo, como parte de su auditoría, evaluará la función de auditoría interna, de conformidad con los lineamientos del Boletín 3050 de esta Comisión.
- 11 El auditor externo, al evaluar la función de auditoría interna como una técnica de control interno, determinará si a su juicio cumple totalmente con los objetivos de control interno, si cumple parcialmente o si no cumple. Con base en esta evaluación, el auditor externo decidirá confiar o no en la función de auditoría interna, para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos de auditoría.
- 12 Una función de auditoría interna eficaz, justificará con frecuencia una modificación en el alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría ejecutados por el auditor externo, pero no puede eliminarlos.

### Procedimientos de auditoría

- 13 Para evaluar la función de auditoría interna, a continuación se detallan en forma enunciativa y no limitativa, algunos de los procedimientos de auditoría aplicables:
  - 14 1. Para conocer la función de auditoría interna, se debe investigar y documentar lo siguiente:
    - 15 a) Posición de la función de auditoría interna dentro de la organización general.
    - 16 b) Organización del departamento de auditoría interna, número de personas, responsabilidades organizacionales y capacidad técnica.
    - 17 c) Políticas para la contratación, entrenamiento, asignación del trabajo, promoción, supervisión y evaluación del personal de auditoría interna.
    - 18 d) Bases para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de sus exámenes de sus procedimientos, preparación de informes y seguimiento de los mismos.
    - 19 e) Métodos y técnicas utilizados por el personal de auditoría interna para aplicar los procedimientos.
    - 20 f) Resultados obtenidos en los exámenes efectuados por el departamento de auditoría interna en el año en curso.
    - 21 g) Adopción de sus recomendaciones por la administración.
  - 22 2. Evaluar la competencia profesional del personal de auditoría interna, incluye investigar y documentar lo siguiente:
    - 23 a) Niveles mínimos de estudios y de experiencia práctica contable y en auditoría requeridos para los candidatos.
    - 24 b) Fuentes de reclutamiento de las que se obtiene el personal.

- 25 c) Experiencia del personal.
- 26 d) Programas de entrenamiento para mantener actualizados a los auditores internos, de los acontecimientos recientes en la industria, la compañía, contabilidad, auditoría, fiscal y el contenido de esos programas.
- 27 3. Evaluar la objetividad de la función de auditoría interna, comprende la revisión y consideración de lo siguiente:
- 28 a) Independencia y autoridad para examinar e informar cualquier aspecto de las actividades de la empresa.
- 29 b) Que los informes del auditor interno lleguen oportunamente a la gerencia y al consejo de administración.
- 30 c) Existencia de un plan formal de auditoría y el nivel jerárquico de su aprobación.
- 31 d) La calidad y contenido de los informes de los auditores internos.
- 32 e) Independencia de responsabilidades operacionales.
- 33 f) Apoyo gerencial que dé como resultado, acciones correctivas.
- 34 4. Evaluar la ejecución de la función de auditoría interna comprende:
- 35 a) La revisión de los papeles de trabajo para saber si éstos cumplen con las normas profesionales de ejecución, cuidado y diligencia profesional.
- 36 b) Examinar algunas de las partidas revisadas por los auditores internos.
- 37 5. Documentar el resultado del estudio y evaluación de la función de auditoría interna a través de:
- 38 a) La información descrita sobre la función de auditoría interna.
- 39 b) Las conclusiones respecto a la competencia y objetividad del personal de auditoría interna que se incluirán con la demás documentación sobre la evaluación del control interno.
- 40 c) La confianza que se planea depositar en la función de auditoría interna como un control interno contable y las intenciones de utilizar a su personal para ayudar al auditor independiente, se incluirán en la documentación de planeación relativa al enfoque general de la auditoría.

#### Fecha de emisión y revisión de este boletín

- 41 Este boletín se emitió en octubre de 1984 y fue revisado en enero de 2011.



---

**Boletín 6060**

**UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN ESPECIALISTA**

**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Generalidades.....	1 a 2
Objetivo del boletín .....	3
Alcance y limitaciones.....	4 a 22
Control interno .....	23 a 37
Procedimientos de auditoría recomendados .....	38 a 55
Fecha de emisión y revisión del boletín .....	56

---



---

## **BOLETÍN 6060**

### **UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN ESPECIALISTA**

#### **Generalidades**

- 1 Las normas de auditoría generalmente aceptadas, indican 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.
- 2 En consecuencia, no obstante que ciertas cifras o declaraciones informativas contenidas en los estados financieros se encuentran respaldadas por informes, opiniones, valuaciones, declaraciones, etc., resultantes de trabajos efectuados por especialistas y sean responsabilidad primaria de la administración de la empresa, el auditor, al practicar un examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, también debe cubrir como parte de su auditoría, la revisión de los trabajos realizados por un especialista, enfocando su atención hacia aquellos elementos objetivos susceptibles de comprobar y a la evaluación general de la razonabilidad de los resultados obtenidos en función a su conocimiento del negocio del cliente y de las conclusiones derivadas de la aplicación de sus propios procedimientos de auditoría.

#### **Objetivo del boletín**

- 3 El propósito de este boletín, es establecer los procedimientos de auditoría que se consideran adecuados para la revisión del trabajo de un especialista.

#### **Alcance y limitaciones**

- 4 El presente boletín se refiere exclusivamente a los procedimientos de auditoría que se pueden aplicar cuando se decide utilizar el trabajo de un especialista.
- 5 Para efectos de este boletín, un especialista es la persona o firma que posee conocimientos técnicos y experiencia en un determinado campo de acción, diferente al de la contabilidad y auditoría y puede ser contratado tanto por el cliente como por el auditor.
- 6 Este boletín no es aplicable a la utilización del trabajo de un especialista que forme parte del equipo profesional del auditor, ya que este caso queda cubierto en las disposiciones normativas relativas al control de calidad, y planeación y supervisión del trabajo de auditoría.

#### **Objetivo de los procedimientos de auditoría**

- 7 Los objetivos generales de los procedimientos de auditoría para la revisión del trabajo efectuado por un especialista, son los siguientes:
- 8 a) Conocer los eventos o transacciones que hayan requerido o requieran del trabajo de un especialista, dando consideración a:

- 9 • La importancia de la partida involucrada en relación a los estados financieros tomados en su conjunto.
- 10 • La naturaleza y complejidad del asunto, incluyendo el riesgo de error inherente.
- 11 • Cualquier evidencia de auditoría con la que ya se cuente.
- 12 b) Evaluar si se trata de un evento o transacción que requiera de su registro contable o únicamente su revelación en los estados financieros. Ejemplos de estas situaciones, en forma enunciativa pero no limitativa, pueden referirse a:
- 13 • Valuación de cierto tipo de activos, tales como inmuebles, maquinaria y equipo, obras de arte, piedras preciosas, etcétera.
- 14 • Determinación de cantidades o condiciones físicas de activos, tales como reservas de mineral, materiales almacenados a granel, vida útil remanente de instalaciones o equipos, etcétera.
- 15 • Determinación de cifras mediante la aplicación de técnicas o métodos especializados, como pueden ser los cálculos actuariales.
- 16 • Medición de grados de avance de obras o trabajos en proceso, para efectos de comprobar los ingresos y costos.
- 17 • Interpretaciones técnicas de contratos, disposiciones legales o estatutarias, reglamentos, etcétera.
- 18 c) Comprobar su adecuado registro contable.
- 19 d) Comprobar su adecuada revelación.
- 20 El auditor deberá cuidar que los estados financieros contengan una adecuada revelación de estos hechos o transacciones, de tal suerte que la información mostrada pueda ser debidamente evaluada por los usuarios de los mismos.
- 21 e) Satisfacerse de la capacidad profesional e independencia del especialista.
- 22 f) Evaluar la razonabilidad de los resultados del trabajo del especialista.

#### Control interno

- 23 La revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno, deberá dirigirse principalmente a los siguientes aspectos:
- 24 a) Aprobación por parte de la administración del especialista seleccionado.
- 25 Es responsabilidad de la administración, la selección y designación del especialista que estará autorizado para desempeñar determinado trabajo, así como de que éste cuente con la capacidad necesaria que garantice resultados satisfactorios.
- 26 b) Comunicación con el especialista.

- 27 Debe existir un claro entendimiento, preferentemente por escrito, entre cliente y especialista sobre la naturaleza del trabajo de este último, cubriendo entre otros aspectos, los siguientes.
- 28 • Objetivos y alcance del trabajo.
- 29 • Métodos y supuestos que se aplicarán y en su caso consistencia con los empleados en el año anterior.
- 30 • Utilización del trabajo por el auditor, incluyendo la posible comunicación a terceros o referencia en los estados financieros.
- 31 • Forma y contenido del producto terminado que permita evaluarse y servir como evidencia del evento o transacción involucrado.
- 32 Los puntos antes citados, también serían aplicables para aquellos casos en que el auditor contratase directamente los servicios de un especialista, quien sin ser parte de su equipo de trabajo, le ayudase en su revisión.
- 33 c) Independencia del especialista.
- 34 Es muy deseable que el especialista sea una persona o firma independiente del cliente, a fin de obtener mayor confianza de que su trabajo será ejecutado con total imparcialidad; sin embargo, cuando las circunstancias no lo permitan, se puede usar el trabajo de un especialista que tenga relaciones con el cliente, pero el auditor debe considerar la necesidad de aplicar procedimientos adicionales de auditoría, en relación a parte o la totalidad de los supuestos, métodos o resultados del trabajo del especialista, para determinar que los resultados son razonables, o contratar un especialista para tal propósito.
- 35 El riesgo de que la objetividad de un especialista se vea afectada, se incrementa cuando éste sea empleado del cliente o se relacione de alguna manera con él, cuando, por ejemplo exista parentesco, dependencia económica o tenga alguna inversión con el cliente. Asimismo, se debe considerar cualquier otro requisito de independencia establecido por alguna disposición legal, estatutaria o reglamentaria.
- 36 d) Revisión o análisis de los resultados.
- 37 Debido que los resultados del trabajo de un especialista podrían repercutir en la información mostrada en los estados financieros, la empresa tiene la obligación de comprobar que el trabajo se desarrolló conforme a lo acordado y que, en su caso, el especialista se basó en los datos o elementos objetivos suministrados por la empresa.

#### **Procedimientos de auditoría recomendados**

- 38 • 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.

- 39 El estudio general de los estados financieros y las entrevistas con los ejecutivos que ocupen puestos clave dentro de la organización, sin limitarse a aquellos únicamente conectados con las áreas financiera y contable, permitirá conocer la existencia de situaciones, eventos o transacciones importantes, que requieran de la participación de un especialista y los planes de la empresa al respecto, tales como cálculos actuariales de las estimaciones para planes de pensiones, primas de antigüedad o reservas técnicas, determinación de reservas de mineral, cuantificación de existencias físicas de ciertos inventarios almacenados a granel, interpretaciones técnicas de disposiciones contractuales o legales, etcétera.
- 40 • Investigación acerca de la capacidad profesional del especialista.
- 41 Esta investigación puede efectuarse mediante la aplicación de los procedimientos que se estimen pertinentes, dando consideración a aspectos tales como la revisión efectuada por el propio cliente, la existencia de elementos que acrediten su competencia en la materia, como el título profesional, licencias, permisos o autorizaciones expedidas por dependencias oficiales, reputación o prestigio en el medio, etcétera.
- 42 • Determinar si el especialista es independiente del cliente o el grado de relación que mantiene.
- 43 Esto puede lograrse por medio del cambio de impresiones con el cliente o mediante la obtención de comunicación escrita o verbal del especialista.
- 44 • Analizar y evaluar los resultados del trabajo del especialista.
- 45 El auditor debe obtener certeza razonable de que el trabajo de un especialista, constituye evidencia apropiada de auditoría y respalda la información financiera. Para ello debe:
- 46 • Considerar si la fuente de datos usada por el especialista fue adecuada (suficiente, apropiada y confiable), de acuerdo con las circunstancias, *para lo cual* los procedimientos de auditoría podrían incluir, entre otros:
- 47 a) Pruebas sobre la información proporcionada por el cliente al especialista.
- 48 b) Investigaciones con el especialista para determinar cómo se satisfizo de que la información que obtuvo fuera suficiente, apropiada y confiable.
- 49 • 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.
- 50 Para ello, el auditor puede examinar los papeles de trabajo o la documentación que evidencien el trabajo efectuado por el especialista, y comentar los aspectos más significativos del mismo.
- 51 • Cerciorarse de que los resultados del trabajo del especialista respaldan la información relativa mostrada en los estados financieros.

- 52     • Comprobar su adecuado registro contable, presentación o revelación en los estados financieros.
- 53 El auditor debe cerciorarse que los estados financieros y sus notas incluyan los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos derivados de los eventos, hechos o transacciones en cuya cuantificación o determinación de efectos participó un especialista, para que se presenten de conformidad con las Normas de Información Financiera y se efectúen las revelaciones que señalan las mismas.
- 54     • Obtener las correspondientes declaraciones de la administración.
- 55 Debido a la naturaleza, complejidad y posible importancia de los aspectos que requieren de la intervención de un especialista para su cuantificación o determinación de efectos y que como antes se dijo, la responsabilidad primaria de su revisión y razonable presentación en los estados financieros recae en la administración de la empresa, es necesario que dichos aspectos queden debidamente cubiertos en la carta de declaraciones de la empresa al auditor, a la que se hace mención en el Boletín de esta Comisión.

**Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 56 Este boletín fue emitido en febrero de 1986 y revisado en enero de 2011.



---

Boletín 6070

PARTES RELACIONADAS

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Generalidades.....	1 al 3
Alcance .....	4
Partes relacionadas en el contexto de una auditoría de estados financieros .....	5
Objetivo del boletín .....	6
Objetivo de auditoría.....	7
Control interno .....	8 y 9
Riesgos de auditoría.....	10
Procedimientos de auditoría: .....	11
• Planeación .....	12 y 13
— Revisión analítica .....	14 y 15
— Estudio y evaluación preliminar del control interno .....	16 y 17
— Procedimientos de auditoría de evaluación del riesgo .....	18 al 22
— Compartir información relevante sobre partes relacionadas entre el equipo de trabajo .....	23 y 24
— Comprender la razón de negocio de las relaciones y operaciones con partes relacionadas de la entidad y los controles de la entidad sobre ellas .....	25 y 26
• Pruebas sustantivas .....	27 al 31
• Riesgo importante de error material relativo a una aseveración de operación a valor razonable .....	32 al 34
Consecuencia de identificar relaciones u operaciones con partes relacionadas que no fueron previamente identificadas o reveladas.....	35
Declaraciones por escrito .....	36

---

---

Evaluación de las relaciones con partes relacionadas, operaciones y revelaciones.....	37
Comunicación con aquellos encargados del Gobierno Corporativo o su equivalente .....	38
Documentación .....	39
Procedimientos de auditoría relativos a la revelación de partes relacionadas .....	40
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	41

---

## BOLETÍN 6070

### PARTES RELACIONADAS

#### Generalidades

- 1 La Norma de Información Financiera C-13 (NIF C-13) *Partes relacionadas* emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) con vigencia a partir del 1 de enero de 2007, establece las normas particulares de revelación aplicables a las operaciones con partes relacionadas, para poner de manifiesto la posibilidad de que los estados financieros pudieran estar afectados o afectarse en el futuro por la existencia de partes relacionadas, así como por las operaciones celebradas y los saldos pendientes con éstas.
- 2 El Boletín NIF C-13 señala en la introducción las razones para emitir esta norma, los principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores, las bases del marco conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF y la convergencia con las normas internacionales de información financiera. Algunos señalamientos de los puntos anteriores son:
  - a) Se amplía el concepto de partes relacionadas para incluir las siguientes:
    - El negocio conjunto en el que participa la entidad informante.
    - Los familiares cercanos del personal gerencial clave o directivos relevantes.
    - El fondo derivado de un plan de remuneraciones por obligaciones laborales.
  - b) Se incorpora la obligación de revelar la relación entre las entidades controladora y subsidiaria con independencia de que se hayan llevado a cabo o no operaciones entre ellas en el periodo.
  - c) Se establece la obligación de revelar los beneficios al personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad.
  - d) En atención a la NIF A-2, *Postulados básicos*, para considerar la existencia de partes relacionadas, se atenderá a la sustancia económica de la relación entre las partes con independencia de la forma legal de dicha relación.
  - e) Esta NIF C-13 converge en lo esencial con la NIC 24, ya que incorpora las definiciones, los criterios de identificación de las partes relacionadas y las normas de revelación que dicha NIC establece.
- 3 Las siguientes definiciones se incluyen en la NIF C-13:
  - a) *Entidad informante*. Es la entidad emisora de los estados financieros.
  - b) *Parte relacionada*. Es toda persona física o entidad, distinta a la entidad informante, que:
    - i) 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.
- ii) Es un negocio conjunto en el que participa la entidad informante.
  - iii) Es familiar cercano de alguna de las personas que se ubican en los supuestos del inciso (i).
  - iv) Es una entidad sobre la cual alguna de las personas que se encuentran en los supuestos señalados en los incisos i) y iii) ejerce control o influencia significativa.
  - v) Es un fondo derivado de un plan de remuneraciones por beneficios a empleados (incluye beneficios directos a corto y largo plazo, beneficios por terminación y beneficios pos retiro), ya sea de la propia entidad informante o de alguna otra que sea parte relacionada de la entidad informante.
- c) *Operaciones entre partes relacionadas.* Es 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.
  - d) *Familiar cercano.* Es el cónyuge, la concubina, el concubinario y el pariente consanguíneo o civil hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el tercer grado de algún socio o accionista, miembro del consejo de administración o de algún miembro del personal gerencial clave o directivo relevante de la entidad informante.
  - e) *Personal gerencial clave o directivo relevante.* Es cualquier persona que tenga autoridad y responsabilidad para planear y dirigir, directa o, indirectamente, las actividades de la entidad informante.
  - f) *Control.* Es el poder para gobernar las políticas de operación y financieras de una entidad, a fin de obtener beneficio.
  - g) *Influencia significativa.* Es el poder para participar en decidir las políticas de operación y financieras de la entidad en la cual se tiene una inversión, pero sin tener el poder de gobierno sobre dichas políticas.
  - h) *Negocio conjunto.* Acuerdo contractual por el cual dos o más entidades participan en una actividad económica sobre la cual tienen influencia significativa.

## Alcance

- 4 Este boletín se refiere a los procedimientos de auditoría aplicables acerca de las relaciones y operaciones con partes relacionadas cuando se realiza una auditoría de estados financieros.

## Partes relacionadas en el contexto de una auditoría de estados financieros

- 5 Es relevante para el auditor el obtener y entender las relaciones y operaciones con partes relacionadas de la entidad, y su importancia y efectos para y sobre los estados financieros.

El riesgo de error en la información financiera puede ser mayor cuando la entidad no tenga procedimientos para identificar y contabilizar o revelar, apropiadamente, las relaciones y operaciones con partes relacionadas, entre otras por las siguientes razones

- a) Las operaciones con partes relacionadas pueden ser informales.
- b) Los sistemas de información pueden no estar diseñados para identificar o resumir las operaciones y saldos pendientes entre una entidad y sus partes relacionadas.
- c) Las operaciones con partes relacionadas pueden no tener las contraprestaciones de servicio, venta, préstamo, etcétera.

Las relaciones con partes relacionadas pueden presentar más oportunidades de colusión, encubrimiento o manipulación, resultando en un mayor riesgo de fraude, especialmente, si las partes relacionadas no son reveladas al auditor.

## Objetivo del boletín

- 6 El objetivo del boletín, es orientar al auditor respecto de los procedimientos y técnicas de auditoría aplicables al examen de las relaciones y operaciones con partes relacionadas, además, incluye procedimientos y técnicas, cuya aplicación se recomienda para evaluar si la evidencia que obtiene el auditor es suficiente y competente para respaldar su opinión cuando se lleva a cabo una auditoría de estados financieros, de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptadas. Los procedimientos a diseñar por el auditor, considerará en cuanto a naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de la entidad.

## Objetivo de auditoría

- 7 El objetivo de la auditoría es obtener evidencia suficiente y apropiada acerca de la contabilización y la revelación en los estados financieros de las relaciones y operaciones con partes relacionadas, por medio de:
  - a) Obtención de información que permita el entendimiento de estas relaciones y operaciones.

- b) En el contexto del marco aplicable de información financiera:
- La identificación y evaluación de los riesgos de errores importantes en los estados financieros resultantes de las relaciones y operaciones con partes relacionadas.
  - Respondiendo a esos riesgos evaluados mediante el diseño y realización de procedimientos adicionales de auditoría.

### Control interno

- 8 El estudio y evaluación del control interno al realizarlo conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050, *Estudio y evaluación del control interno* de las normas de auditoría, el auditor observará el cumplimiento de las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable para lograr los objetivos específicos de la entidad, revisando y evaluando lo siguiente:

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

Así, se determina la naturaleza, alcance y oportunidad de pruebas de auditoría.

- 9 El auditor asegurará que se cumplan los objetivos relativos a autorización, verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a la tecnología de información del control interno contable. Algunos ejemplos de aspectos a considerar en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno contable sobre las relaciones y operaciones con partes relacionadas, en forma enunciativa mas no limitativa, son los controles clave, en cuanto a:
- Las políticas y procedimientos para identificar y autorizar transacciones con partes relacionadas, así como para su registro y revelación en los estados financieros.
  - Segregación adecuada de las funciones de autorización, compra, recepción, enajenación, verificación de documentación, crédito, embarques, facturación, cobranza, devoluciones, registro y cobro y pago.
  - Autorización a diferentes niveles para contratar pasivos, adquirir bienes.
  - Uso y control efectivo de órdenes de compra y notas de recepción pre numeradas para inversiones, gastos, compras, etcétera.
  - Revisión de facturas, precios y cálculos, así como cotejo contra las órdenes de compra y notas de recepción.

- Conciliaciones periódicas de saldos y operaciones con las partes relacionadas.
- Confirmaciones periódicas por escrito de los saldos y operaciones celebradas en determinado periodo.
- Custodia física de la documentación por cobrar y por pagar (contratos, facturas, recibos, etcétera).
- Existencia de autorización para otorgar o recibir en garantía o prenda.
- Que se lleve a cabo un seguimiento oportuno y sistemático de las políticas y los acuerdos del Consejo de Administración, de las Asambleas de Accionistas y de los Órganos de Gobierno equivalentes.
- Que se efectúe una evaluación periódica del estado que guardan los activos y pasivos y contingentes y compromisos adquiridos y asumidos.
- Que se obtengan en forma directa los saldos y operaciones celebradas con partes relacionadas de los sistemas de información contable.
- Las revisiones periódicas de transacciones y saldos por personal diferente a quienes participan en su autorización, registro, custodia, etcétera.
- Que se obtengan reportes mensuales de saldos y operaciones con partes relacionadas, indicando los conceptos, montos y comentarios por cada una de las partes relacionadas.
- Vigilancia periódica de que las contraprestaciones por servicios, ventas, compras, préstamos, etc., se hayan proporcionado y recibido y que hayan sido pactados a precios de mercado.

### Riesgos de auditoría

- 10 Al diseñar las pruebas de auditoría de las relaciones y operaciones con partes relacionadas, el auditor incluirá aquellos factores o condiciones que pueden influir en la determinación del riesgo de auditoría y en la identificación y evaluación del riesgo de fraude. Dichos factores se pueden relacionar, tanto con el riesgo inherente como con el riesgo de que los controles relativos no lo detecten, o bien, que el auditor no lo descubra. Ejemplo de estos factores pueden ser los siguientes:
- a) Falta de políticas y procedimientos para identificar y autorizar transacciones con partes relacionadas, así como para su registro y revelación en los estados financieros.
  - b) Falta de segregación adecuada de funciones.
  - c) Ausencia de varios niveles de autorización para las diferentes operaciones con partes relacionadas.
  - d) Registros contables poco confiables.

- e) Ausencia de controles para verificar facturas contra notas de embarque, precios y cálculos y asegurar que las órdenes de compra se cotejen contra las notas de recepción.
- f) Falta de controles para asegurar que los artículos y servicios que se adquieren, contratan o venden, son recibidos o proporcionados por la entidad.
- g) Ajustes frecuentes en las cuentas de activo, pasivo o resultados.
- h) Ausencia de conciliaciones de saldos y operaciones.
- i) Ausencia de confirmaciones por escrito de saldos y operaciones.
- j) Falta de comunicación entre el departamento que controla las operaciones con partes relacionadas y el departamento de contabilidad.
- k) No utilización de revisiones analíticas mediante los cuales puedan determinarse:
  - Variaciones anormales que puedan ser indicativas de errores y otras irregularidades en el registro de las operaciones.
  - Situaciones que puedan ser indicativas de problemas que hagan peligrar la continuidad de la entidad operando como un negocio en marcha.
  - Transacciones no recurrentes o poco usuales.
- l) La existencia de compromisos de venta-compra en condiciones desfavorables.
- m) Incremento en la antigüedad de las cuentas por cobrar – cuentas por pagar.
- n) Cambios importantes en los procedimientos de cobro y pago.
- o) Incremento en cantidad y monto de notas de crédito por ajustes de precios o errores de cálculo.
- p) Métodos complejos para estimar ingresos, costos y gastos.
- q) Acumulación de transacciones no procesadas.
- r) Numerosas partidas de conciliación entre saldos y operaciones.

### Procedimientos de auditoría

- 11 Los procedimientos y técnicas de auditoría a que se refieren los siguientes párrafos, son aplicables en las auditorías de estados financieros, y ayudan al auditor a obtener evidencia suficiente y competente relativa a las aseveraciones de dichos estados sobre las relaciones y operaciones con partes relacionadas. Para este propósito el auditor determinará, cuidadosamente, cuáles de esos procedimientos y técnicas, y con qué alcance y oportunidad los incluirá en su programa de trabajo.

## Planeación

- 12 Conforme al Boletín 3040, *Planeación de una auditoría de estados financieros*, el auditor efectuará una planeación adecuada para alcanzar, totalmente, sus objetivos en la forma más eficiente posible, considerando siempre los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.
- 13 Además, el auditor obtendrá información sobre las operaciones con partes relacionadas con los conceptos de las operaciones, vencimientos, tasas de intereses, monedas en que fueron contratadas, descuentos, etc. Esas características incluyen la forma en que opera la entidad, sus condiciones jurídicas, sistemas de información, políticas de registro, estructura y calidad de la organización, segregación de funciones, definición de líneas de autoridad y responsabilidad, existencia de auditoría interna y, en su caso, determinar las posibles limitaciones que pueden afectar su trabajo y el efecto en su opinión.

## Revisión analítica

- 14 El auditor utilizará los procedimientos y técnicas de revisión analítica durante el proceso de planeación, para conocer las operaciones y funcionamiento de la entidad, localizar e identificar cambios significativos o transacciones inusuales, así como la posibilidad de que ciertas cuentas contengan errores o indicios significativos de fraudes y ayudarse en la determinación del alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría. Generalmente, en la etapa de planeación, los utiliza como "llamadas de atención" y, posteriormente, como pruebas sustantivas para verificar los saldos de las cuentas durante el proceso de la auditoría. Estos procedimientos y técnicas de auditoría pueden tener relación o estar identificadas con el conocimiento de pasivos y provisiones y con la determinación de activos y pasivos contingentes, que por sus características no son cuantificables, así como de compromisos adquiridos por la entidad.
- 15 Algunos de los procedimientos y técnicas de revisión analítica comúnmente utilizadas por el auditor, son las siguientes:
  - a) Análisis de variaciones de cifras de la información financiera de un periodo a otro y contra el presupuesto, y obtención de información razonable que justifique esas variaciones.
  - b) Pruebas globales de impuestos, intereses devengados no pagados, regalías, comisiones, etcétera.

## Estudio y evaluación preliminar del control interno

- 16 Consiste en llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno contable existente y en identificar los controles clave para el registro contable sobre las aseveraciones de los estados financieros. Lo anterior, incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de tecnología de información, particularmente, en aplicaciones importantes donde la información se procesa sin dejar huellas visibles. En su caso, determinará y documentará el enfoque de la revisión, ya sea alrededor o por medio del uso de la tecnología de la información.

- 17 El auditor aplica pruebas de cumplimiento para adquirir seguridad razonable de que los procedimientos de control, en los que pretende confiar, existen y se aplican eficazmente, que se relacionan con procedimientos clave de control, las cuales ha considerado en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

### Procedimientos de auditoría de evaluación del riesgo

Comprobación de la identidad de las partes relacionadas de la entidad y la naturaleza de sus relaciones y operaciones.

- 18 El auditor obtendrá de la administración, al inicio de la auditoría, la identificación de las partes relacionadas con dicha entidad y la naturaleza de sus relaciones y operaciones.
- 19 El auditor conocerá de cómo la entidad es controlada o influida, y cómo la entidad controla o influye, significativamente, en las partes relacionadas.
- 20 Los errores importantes resultantes de operaciones con partes relacionadas con frecuencia surgen de fallas de la administración (ya sean intencionales o no) para identificar y revelar dichas operaciones. Por tanto, el auditor aplicará los siguientes procedimientos de evaluación del riesgo, específicamente dirigidos a identificar las relaciones y operaciones con partes relacionadas no identificadas o reveladas por la administración:
- a) Preguntar a la administración de la entidad acerca de la existencia de operaciones que son importantes y no rutinarias.
  - b) Donde parece que una parte ejerce influencia significativa sobre la entidad, realizar procedimientos con la intención de identificar y entender la naturaleza de las relaciones de negocio que estas partes pueden haber establecido con la entidad.
  - c) Revisar los registros o documentos adecuados de las operaciones que sean importantes y no rutinarias, y otro tipo de información que pueda indicar la existencia de relaciones u operaciones con partes relacionadas no identificadas o reveladas previamente. Los registros o documentos que el auditor revise, incluirá :
    - i) Confirmaciones bancarias y legales obtenidas por el auditor.
    - ii) Actas de asambleas de accionistas y de aquellos encargados del gobierno corporativo, o su equivalente, y otros registros estatutarios relevantes.
- 21 Si el auditor identifica operaciones que son importantes y no rutinarias, considerará si las operaciones indican el posible involucramiento de partes relacionadas no identificadas o no reveladas previamente.
- 22 En respuesta a los riesgos evaluados, el auditor diseñará y realizará procedimientos adicionales de auditoría que sean sensibles a los riesgos estimados de errores importantes resultantes de operaciones con partes relacionadas.

**Compartir información relevante sobre partes relacionadas entre el equipo de trabajo**

- 23 Efectuar una discusión entre los miembros del equipo de trabajo para entender a la entidad y su ambiente y evaluar los riesgos de errores importantes.
- 24 Comunicar al equipo de trabajo la identificación de las partes relacionadas de la entidad y otros asuntos relevantes que surjan durante la planeación de la auditoría.

**Comprendiendo la razón de negocio de las relaciones y operaciones con partes relacionadas de la entidad y los controles de la entidad sobre ellas**

- 25 El auditor analizará la razón de negocio de las relaciones y operaciones con partes relacionadas de la entidad para evaluar si existen riesgos de errores importantes en los estados financieros. Además, analizará si han sido previamente autorizadas y aprobadas.
- 26 El auditor entenderá:
  - a) El control interno, incluyendo el ambiente de control que la administración ha establecido para mitigar los riesgos de errores importantes resultantes de operaciones con partes relacionadas.
  - b) Cómo los encargados del gobierno corporativo o su equivalente supervisan las políticas y procedimientos para identificar y autorizar transacciones con partes relacionadas, así como para su registro y revelación en los estados financieros.
  - c) Los controles específicos que el gobierno corporativo o su equivalente han implementado para mitigar el riesgo de que la administración haga caso omiso de los controles relativos a operaciones con partes relacionadas.

**Pruebas sustantivas**

- 27 Los procedimientos que ayudan al auditor a obtener evidencia suficiente y competente respecto a las aseveraciones contenidas en los estados financieros en cuanto a existencia, integridad, valuación, propiedad, presentación y revelación, se listan a continuación:

Análisis de las actas de Juntas del Consejo de Administración y de la Asamblea de Accionistas para conocer de hechos o eventos relativos a demandas, juicios o litigios que puedan originar pasivos que deban registrarse o, pasivos y activos contingentes y/o compromisos que deban revelarse.

- 28 La aplicación de la técnica de confirmación de saldos y operaciones consiste en obtener comunicación escrita de partes relacionadas, en la que éstos confirmen estar de acuerdo con los saldos y operaciones que la entidad tiene en sus registros.
- 29 Es conveniente que en los renglones susceptibles de hacerlo se solicite, además de la confirmación, un estado de cuenta que permita comprobar el saldo y el registro de las transacciones llevadas a cabo con la entidad en un determinado periodo y anotadas en el mismo.

- 30 El procedimiento de revisión de pagos y cobros posteriores consiste en el examen de la documentación de los pasivos pagados y activos cobrados con posterioridad a una cierta fecha, generalmente la del balance. También se utiliza este procedimiento para examinar la documentación de los pagos y cobros efectuados después de la fecha a la que se solicitó la confirmación de saldos, de los cuales no se obtuvo respuesta.
- 31 En el examen de los comprobantes que soportan los pagos y cobros posteriores, permite al auditor cerciorarse de su existencia real, de que han sido cubiertos o cobrados y de que se han registrado en el período correspondiente.

**Riesgo importante de error material relativo a una aseveración de operación a valor razonable**

- 32 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.
- 33 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.
- 34 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.

**Consecuencias de identificar relaciones u operaciones con partes relacionadas que no fueron previamente identificadas o reveladas**

- 35 Si el auditor identifica relaciones u operaciones con partes relacionadas no identificadas o reveladas previamente por la administración observará lo siguiente:
- a) Investigar por qué los controles internos de la entidad sobre relaciones y operaciones con partes relacionadas fallaron en la identificación o revelación de las relaciones u operaciones con partes relacionadas.
  - b) Comunicarlo al resto del equipo de trabajo para que determinen si afecta los resultados y las conclusiones de los procedimientos ya realizados y reevaluar el alcance de su trabajo.
  - c) Solicitar a la administración la información relativa a la totalidad de las operaciones con las partes relacionadas identificadas por el auditor y efectuar los procedimientos de auditoría correspondientes; y
  - d) Si la falta de identificación o revelación parecen intencionales: (i) comunicar esta información a aquellos encargados del gobierno corporativo, o su equivalente, y (ii) evaluar las implicaciones para otros aspectos de la auditoría, incluyendo la confianza puesta en otras respuestas de la administración a las preguntas del auditor.

**Declaraciones por escrito**

- 36 El auditor obtendrá declaraciones por escrito de la administración y, cuando sea apropiado, de aquellos encargados del gobierno corporativo o su equivalente, con respecto a que:
- a) La información proporcionada al auditor es completa y verdadera acerca de las relaciones y operaciones con partes relacionadas.
  - b) Las revelaciones en los estados financieros sobre partes relacionadas fue apropiada de acuerdo con las normas de información financiera.
  - c) La contabilización de las operaciones con partes relacionadas fue apropiada, teniendo particular consideración en la razón de negocio.
  - d) La información proporcionada al auditor sobre la aseveración de los valores razonables es completa y verdadera.

**Evaluación de las relaciones con partes relacionadas, operaciones y revelaciones**

- 37 El auditor evaluará:
- a) Si las operaciones con partes relacionadas de la entidad han sido, apropiadamente, contabilizadas y reveladas de acuerdo con el marco aplicable de información financiera.
  - b) Si cualesquiera otras revelaciones con partes relacionadas han sido presentadas de acuerdo con el marco aplicable de información financiera.
  - c) Sin tomar en consideración el marco aplicable de información financiera, si los efectos de las relaciones y operaciones con partes relacionadas pudieran resultar en estados financieros distorsionados.

**Comunicación con aquellos encargados del gobierno corporativo o su equivalente**

- 38 A no ser que todos aquellos encargados del gobierno corporativo o su equivalente estén involucrados en la administración de la entidad, el auditor les informará de:
- a) La naturaleza, grado, razón fundamental y revelación de relaciones y operaciones con partes relacionadas importantes, incluyendo aquellas que involucren conflictos de interés real o percibido.
  - b) Temas importantes identificados durante la auditoría acerca de las relaciones y operaciones de la entidad con partes relacionadas.

### **Documentación**

- 39 Además de los requisitos de documentación, la responsabilidad del auditor al considerar fraude en una auditoría de estados financieros, el auditor documentará:
- a) La identidad de las partes relacionadas y la naturaleza de la relación de esas partes relacionadas.
  - b) Los procedimientos realizados para cumplir con los requerimientos señalados en el párrafo 20 b) y donde sea aplicable, las partes relacionadas identificadas con la parte dominante a que se refiere ese párrafo.

### **Procedimientos de auditoría relativos a la revelación de partes relacionadas**

- 40 El auditor verificará que los estados financieros y sus notas cumplan con las revelaciones requeridas por las normas de información financiera.

### **Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 41 Este boletín se emitió el 31 de diciembre de 2007 y fue revisado en enero de 2012.

---

**Boletín 6080**

**COMUNICACIONES ENTRE EL AUDITOR SUCESOR Y EL AUDITOR PREDECESOR**

**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Generalidades.....	1 al 5
Alcance y limitaciones.....	6 al 8
Objetivo del boletín .....	9
Procedimientos recomendados .....	10 al 26
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	27

---



---

## **BOLETÍN 6080**

### **COMUNICACIONES ENTRE EL AUDITOR SUCESOR Y EL AUDITOR PREDECESOR**

#### **Generalidades**

- 1 Durante el ejercicio de su profesión, un auditor puede ser llamado a suceder o reemplazar a un colega en la realización de un examen de estados financieros.
- 2 Al presentarse esta situación, antes de aceptar el compromiso, el auditor necesita obtener información del cliente en prospecto, de algunas otras personas y entidades, así como del colega a quien se pretende suceder o reemplazar. De esta manera, tendrá mayores elementos de juicio para decidir sobre la aceptación del trabajo.
- 3 Predecesor es el término empleado para un auditor que renuncia a continuar como tal o es notificado de que sus servicios profesionales han terminado.
- 4 El auditor que es invitado a hacer una propuesta o acepta llevar a cabo un examen de estados financieros, es conocido como sucesor.
- 5 Una correcta comunicación con el auditor a quien se pretende suceder o reemplazar, constituye una conducta ética apropiada y pone de manifiesto principios fundamentales de cooperación así como fortalecer las relaciones profesionales.

#### **Alcance y limitaciones**

- 6 Este boletín es aplicable cuando un Contador Público ha sido contratado o está por ser contratado para hacer un examen de estados financieros, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, de una entidad en la cual ya exista un auditor independiente a quien se pretenda suceder o reemplazar.
- 7 El presente boletín contiene los procedimientos relativos a la obtención de información que provenga del auditor a quien se pretende suceder o reemplazar, con la cual el posible nuevo auditor podrá tener mayores elementos de juicio para decidir sobre la aceptación del trabajo.
- 8 Por lo antes mencionado, este boletín no pretende tomar en cuenta otras circunstancias que hicieran necesaria la obtención de información por parte del auditor sucesor, directamente del cliente en prospecto y de algunas otras personas o entidades. Esta situación ya se encuentra incluida en otros boletines.

#### **Objetivo del boletín**

- 9 El objetivo de este boletín, es proporcionar los procedimientos mínimos que deben existir cuando ocurre o se encuentra en proceso un cambio de auditores, para lograr una adecuada comunicación profesional entre el auditor sucesor y su predecesor.

**Procedimientos recomendados**

- 10 La comunicación entre auditor sucesor y predecesor ya sea verbal o escrita, deberá ser de carácter confidencial, aun cuando el sucesor acepte o no examinar los estados financieros.
- 11 Puede haber dos tipos de comunicación entre el auditor sucesor y predecesor, a saber:
- 12 a) Comunicaciones antes de la aceptación del examen de estados financieros
- 13 • Conseguir del cliente en prospecto la autorización para obtener información del auditor predecesor.
- 14 • Investigar las causas y considerar las implicaciones cuando el cliente en prospecto impida o limite las respuestas del auditor predecesor, antes de decidir si acepta el encargo como auditor.
- 15 • Preguntar al auditor predecesor sobre las razones que él conoce relativas al cambio de auditor, tales como:
- 16 — Desacuerdos en relación con la aplicación de normas de información financiera, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría y otros asuntos de similar importancia.
- 17 — Hechos que pueden afectar la integridad de la administración y otros asuntos de importancia semejante.
- 18 — Establecer con el auditor predecesor, la importancia que tiene contar con prontitud y en forma completa con la información solicitada sobre la entidad y que si decide, debido a circunstancias irregulares (tales como litigios), no dar respuesta completa a la solicitud lo indique así expresa y claramente.
- 19 — Considerar el impacto de respuestas limitadas, si se acepta el encargo de llevar a cabo el examen de estados financieros
- 20 b) Otras comunicaciones que podrán llevarse a cabo antes o después de la aceptación del examen de estados financieros.
- 21 • Solicitar al auditor predecesor, evidencia suficiente y competente que le proporcione al auditor sucesor una base razonable para determinar el alcance de los procedimientos en las cuentas de naturaleza histórica, incluyendo los inventarios iniciales, así como que le permita evaluar la aplicación consistente de las normas de información financiera en ese ejercicio, con los aplicados en el ejercicio anterior. Esto también se puede lograr por medio de la aplicación de procedimientos de auditoría adecuados a las cuentas de balance al principio del periodo sujeto a revisión y en algunos casos a las operaciones de periodos anteriores.
- 22 • Solicitar al auditor predecesor, información específica referente a asuntos que considere puedan afectar el curso de su examen, tales como áreas que han

requerido de tiempo en demasía para su revisión o problemas de auditoría derivados del sistema de contabilidad y registros.

- 23
  - Solicitar al cliente que autorice al auditor predecesor la revisión de sus papeles de trabajo.
- 24 En tales circunstancias, se espera que el auditor predecesor esté disponible para la consulta y que ponga a disposición para su revisión los papeles de trabajo al auditor sucesor. El auditor predecesor y el auditor sucesor acordarán sobre aquellos papeles de trabajo disponibles para su revisión y aquellos que podrán copiarse. Regularmente, el auditor predecesor permite al auditor sucesor, una vez que el cliente lo haya autorizado, la revisión de aquellos papeles de trabajo referentes a partidas de carácter histórico, tales como, los análisis de las cuentas del balance general, circulantes y no circulantes y aquellos relativos a contingencias.
- 25 Al emitir su dictamen, el auditor sucesor no deberá hacer referencia al dictamen o al trabajo del auditor predecesor como base en parte de su propia opinión.
- 26 Cuando el auditor sucesor, durante su examen reúna elementos de juicio para concluir que los estados financieros previamente dictaminados por el predecesor, pudieran requerir de modificaciones sustanciales, solicitará a su cliente una junta en la que estén presentes las tres partes para intentar resolver el asunto y, en su caso, evaluará el efecto que tal situación pueda tener en su dictamen, documentando convenientemente este proceso en sus papeles de trabajo.

#### **Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 27 Este boletín se emitió en enero de 1986 y fue revisado en enero de 2011.



---

**Boletín 6090**

**REVISIÓN DE CONTROL INTERNO DE ENTIDADES QUE UTILIZAN ORGANIZACIONES  
DE SERVICIOS**

**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Generalidades.....	1 al 2
Objetivo del boletín .....	3
Alcance y limitaciones.....	4 al 7
Definiciones .....	8
El efecto de una entidad de servicio sobre la estructura del control interno de la entidad usuaria.....	9 al 11
Planeación de la auditoría .....	12 al 16
Evaluación del riesgo de control de la entidad usuaria.....	17 al 19
Consideraciones relacionadas con la utilización del informe del auditor o revisor del servicio .....	20 al 24
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	25

---



---

## **BOLETÍN 6090**

# **REVISIÓN DE CONTROL INTERNO DE ENTIDADES QUE UTILIZAN ORGANIZACIONES DE SERVICIOS**

### **Generalidades**

- 1 En la actualidad es común que diversas actividades, entre otras el procesamiento de la información financiera o de parte de ésta, sea realizado por terceros y, en consecuencia, se requiera que se establezcan diversos controles en las entidades que permitan asegurar que dicha información sea razonable.
- 2 Por otra parte, el Contador Público independiente debe considerar, en su estudio y evaluación de la estructura de control interno de la entidad a auditar, el efecto que tiene en dicha estructura, el hecho de que el procesamiento de las transacciones sea realizado por un tercero.

### **Objetivo**

- 3 El objetivo de este boletín es establecer los factores que debe considerar el Contador Público independiente al auditar los estados financieros de una entidad que contrata a un tercero u organizaciones de servicios para procesar diversas transacciones, así como recomendar cierto tipo de informes que puede emitir el auditor o revisor de las organizaciones de servicios para el uso de otros auditores.

### **Alcance y limitaciones**

- 4 Este boletín únicamente comprende los lineamientos para los auditores independientes de entidades cuya información financiera incluye transacciones procesadas por terceros y no incluye lineamientos para la auditoría de sistemas o procesamiento electrónico de datos, o la evaluación del control interno de dichos sistemas, los cuales son tratados en otros boletines de esta Comisión.
- 5 Los lineamientos de este boletín son aplicables a la auditoría de los siguientes servicios:
  - Llevar a cabo transacciones y la contabilidad correspondiente.
  - Registrar transacciones y el procesamiento de los datos correspondientes.
- 6 Como ejemplos de este tipo de servicios, en la práctica de las empresas, se encuentran el manejo de las nóminas por parte de prestadores de servicios externos y el pago de las contribuciones relativas, el servicio externo de la contabilidad o parte de ésta y un centro de procesamiento electrónico de datos que procesa las transacciones para terceros.
- 7 Los pronunciamientos de este boletín no son aplicables en situaciones en las que los servicios de un tercero están limitados a la ejecución de transacciones que son específicamente autorizadas por la entidad usuaria, tales como las inversiones que realiza un corredor de valores por cuenta de terceros o la gestoría de agentes aduanales por cuenta de sus clientes.

## Definiciones

- 8 Para los fines de este boletín se aplican las siguientes definiciones:
- **Entidad usuaria.** La entidad cuyos estados financieros son objeto de auditoría y que contrata a una entidad de servicio.
  - **Entidad de servicio.** La entidad que presta servicios a la entidad usuaria, relacionados con el registro y/o procesamiento de información que incide en los estados financieros de esta última y que no están limitados únicamente a transacciones autorizadas por la entidad usuaria.
  - **Auditor del usuario.** El auditor independiente que lleva a cabo el examen de los estados financieros de la entidad usuaria. En párrafos subsecuentes se hace también referencia al auditor del usuario como "el auditor".
  - **Auditor o revisor del servicio.** Persona que emite un informe sobre políticas y procedimientos puestos en operación y, en su caso, sobre pruebas de efectividad operacional, relativos a los servicios que la entidad de servicio presta a la entidad usuaria.
  - **Políticas y procedimientos de control de la entidad de servicio.** Son aquéllos que están relacionados con la prestación de los servicios contratados por la entidad usuaria y que forman parte de la estructura de control interno de la entidad de servicio.

## El efecto de una entidad de servicio sobre la estructura del control interno de la entidad usuaria

- 9 El auditor deberá considerar los aspectos que se describen en los párrafos siguientes, al planear y llevar a cabo la auditoría de los estados financieros de una entidad usuaria. Cuando una entidad usuaria contrata a una de servicio, las transacciones que afectan los estados financieros de aquélla están sujetas a políticas y procedimientos que, al menos en una parte, están separados tanto física como operativamente de la entidad usuaria. La relación de las políticas y procedimientos de la entidad de servicio con los de la usuaria depende, sobre todo, de la naturaleza de los servicios contratados.
- 10 En ocasiones existe un alto nivel de interacción entre las políticas y procedimientos de una y otra entidad, como sucede en el caso de servicios de procesamiento electrónico de información, en el que la autorización y la responsabilidad de las transacciones recae en la propia entidad usuaria, la que puede tener políticas y procedimientos efectivos en su estructura de control, en relación con dichas transacciones. En otras ocasiones, la entidad de servicio puede realizar transacciones y responsabilizarse de ellas, como puede ser el caso de un servicio de manejo de nóminas y del entero de las contribuciones relativas, en este caso, las políticas y procedimientos de la entidad de servicio interactúan en menor grado con los de la usuaria, la que no tendría necesariamente elementos efectivos en su estructura de control interno relacionados con las transacciones que están a cargo de la entidad de servicio.
- 11 Para determinar la relevancia de las políticas y procedimientos de la entidad de servicio, en cuanto a la estructura de control interno de la entidad usuaria, los factores de mayor

importancia a tener en cuenta son el nivel de interacción, la naturaleza y la importancia de las transacciones que se procesan en la entidad de servicio.

### Planeación de la auditoría

- 12 El Boletín 3050 de esta Comisión define los elementos de la estructura del control interno y establece los pronunciamientos normativos aplicables a su estudio y evaluación, como aspecto fundamental al diseñar la estrategia de auditoría. El mismo Boletín 3050 señala que "el auditor deberá documentar su conocimiento y comprensión de la estructura de control interno, como parte del proceso de planeación de la auditoría"; esta comprensión debe incluir información sobre el diseño de políticas, procedimientos y registros relevantes y se deberá determinar si éstos han sido implantados por la entidad.
- 13 Las políticas, procedimientos y registros de la entidad de servicio, pueden afectar la habilidad de la usuaria para registrar, procesar, resumir y reportar datos financieros que inciden en los estados financieros de ésta. El auditor del usuario debe, en consecuencia, considerar los siguientes factores al evaluar la importancia de tales políticas, procedimientos y registros como parte de su planeación de la auditoría:
- La materialidad de las cifras de los estados financieros que se ven afectadas por las transacciones que son procesadas por la entidad de servicio.
  - El riesgo inherente a la información que se ve afectada por las transacciones que son procesadas por la entidad de servicio.
  - La naturaleza de los servicios que se prestan a la entidad usuaria. En este sentido, es importante considerar si tales servicios se prestan a un gran número de empresas usuarias y, en consecuencia, tienen un alto grado de estandarización, o si son utilizados únicamente por la entidad que se está auditando.
  - El grado en que las políticas y procedimientos que forman parte de la estructura de control interno de la entidad usuaria, interactúan con las políticas y procedimientos de la de servicio.
  - La existencia de políticas y procedimientos dentro de la estructura de control interno de la entidad usuaria, aplicables a las transacciones que son procesadas en la de servicio.
  - Las condiciones contractuales del servicio, considerando las responsabilidades asumidas por la entidad de servicio.
  - Las características de la entidad de servicio, tales como su prestigio, experiencia, independencia respecto de la entidad usuaria y otras.
  - Experiencias anteriores con la entidad de servicio.
- 14 En algunos casos, la consideración de estos factores puede llevar al auditor a la conclusión de que su evaluación del control interno de la entidad usuaria, no se ve afectada de manera importante por las políticas y procedimientos de control de la entidad de servicio. En estos casos, no sería necesario considerar lo que se describe en los párrafos siguientes.

- 15 El auditor del usuario deberá considerar la información disponible sobre las políticas y procedimientos de la entidad de servicio, incluyendo:
- a) La información que tenga la propia entidad usuaria, como pueden ser manuales y otro tipo de descripciones de los sistemas.
  - b) La existencia, en su caso, de informes sobre políticas y procedimientos puestos en operación de la entidad de servicio, que pueden ser emitidos por auditores o revisores externos o internos de la misma entidad.
- 16 El auditor del usuario debe llegar a una conclusión, una vez considerados los factores anteriores y al haberse evaluado la información disponible, acerca de si existen los elementos necesarios para alcanzar un nivel suficiente de conocimiento de la estructura de control interno para planear su auditoría. En caso de que el auditor del usuario concluya que no cuenta con elementos suficientes para lograr este conocimiento, puede considerar la posibilidad de ponerse en contacto con la entidad de servicio, por medio de la entidad usuaria, para obtener más información o solicitar, si es viable, que el auditor o revisor del servicio lleve a cabo los procedimientos necesarios para obtener información suficiente. Si finalmente el auditor del usuario no puede obtener evidencia suficiente para cumplir con los objetivos de su auditoría, deberá considerar la posibilidad de que esta situación tuviera efecto en su opinión por una limitación al alcance de su revisión.

#### **Evaluación del riesgo de control de la entidad usuaria**

- 17 Una vez que el auditor del usuario tiene una comprensión adecuada de la estructura del control interno, debe evaluar el riesgo de control relativo a las transacciones que se ven afectadas por las actividades de la entidad de servicio. En esta evaluación se pueden identificar las políticas y procedimientos de la estructura de control interno que, de ser efectivos, permitirían calificar el riesgo de control por debajo de un nivel alto. Estas políticas y procedimientos pueden corresponder tanto a la entidad usuaria como a la de servicio. Asimismo, el auditor del usuario puede llegar a la conclusión de que sería eficiente para su examen obtener evidencia sobre la efectividad operativa de estas políticas y procedimientos y así sustentar su evaluación del riesgo.
- 18 En caso de que la entidad usuaria tenga controles efectivos sobre las actividades de la de servicio y éstos sean sometidos a prueba por parte del auditor, podría no ser eficiente ni necesario obtener evidencia sobre la efectividad de las políticas y procedimientos de dicha entidad de servicio, para disminuir la evaluación del grado de riesgo de control en la auditoría de la entidad usuaria.
- 19 En caso de que el auditor del usuario tenga conocimiento de que las políticas y procedimientos, que son relevantes para evaluar el riesgo de control por debajo de un nivel alto, se apliquen en la entidad de servicio y pretenda tal evaluación, deberá obtener evidencia sobre la efectividad operativa de dichas políticas y procedimientos, para lo cual puede optar por alguno de los siguientes procedimientos:
- a) Revisión directa del auditor. En este caso el auditor del usuario, previo acuerdo de su cliente y la entidad de servicio, puede llevar a cabo pruebas sobre la efectividad de los controles en dicha entidad de servicio.

- b) Revisión por parte del auditor/revisor del servicio. En este caso, el auditor del usuario puede obtener un informe del auditor/revisor del servicio, en alguna de las siguientes modalidades.
- Un informe sobre políticas y procedimientos puestos en operación y pruebas de cumplimiento.
  - Un informe sobre la aplicación de procedimientos previamente convenidos que incluyan las pruebas que el auditor del usuario determine como necesarias, sobre la efectividad de los controles relevantes.

En cualquier caso, el auditor del usuario es responsable de evaluar la evidencia obtenida y de determinar su efecto sobre la evaluación del riesgo de control en la entidad usuaria.

### **Consideraciones relacionadas con la utilización del informe del auditor o revisor del servicio**

20 El tipo de trabajo acordado y el informe correspondiente, deben ser establecidos por la entidad de servicio. Sin embargo, cuando lo permiten las circunstancias, es conveniente que la entidad de servicio y la entidad usuaria, sostengan pláticas para determinar el tipo de informe más adecuado para las necesidades de esta última. A continuación se describen los dos tipos de informes que pueden ser emitidos:

- a) *Informe sobre políticas y procedimientos puestos en operación.* Es el informe de un auditor/revisor del servicio sobre la descripción de la entidad de servicio, acerca de las políticas y los procedimientos de su estructura de control interno que pueden ser importantes para una entidad usuaria. En este informe, el auditor/revisor del servicio reporta si la descripción que hace la entidad de servicio es razonable, si las políticas y los procedimientos fueron adecuadamente diseñados para lograr los objetivos de control establecidos, y si fueron puestos en operación en una fecha específica. Dichos informes pueden ofrecer al auditor de la entidad usuaria una comprensión sobre las políticas y procedimientos que son necesarios para planear la auditoría y para diseñar pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas en la entidad usuaria, pero no se pretende que ofrezcan al auditor del usuario, una base para reducir por debajo de un nivel alto su evaluación del riesgo de control.
- b) *Informe sobre políticas y procedimientos puestos en operación y pruebas de cumplimiento.* Es un informe del auditor/revisor del servicio que, adicionalmente a lo contenido en el informe mencionado en el párrafo anterior, indica si las políticas y procedimientos sometidos a prueba se encontraban en operación con suficiente efectividad, con el objeto de ofrecer una seguridad razonable, mas no absoluta, de que los objetivos de control correspondientes fueron logrados en el periodo establecido. Dichos informes pueden ofrecer al auditor del usuario un conocimiento sobre las políticas y los procedimientos necesarios para planear la auditoría y también contar con una base para reducir, por debajo de un nivel alto, su evaluación del riesgo de control. Al respecto, es importante que el auditor del usuario considere el periodo cubierto por las pruebas del auditor/revisor del servicio para los fines de su examen.

Las características de estos informes forman parte de la sección de normas para atestiguar.

- 21 Al auditor/revisor del servicio se le puede solicitar que aplique pruebas de cumplimiento, específicamente, requeridas por el auditor del usuario y/o procedimientos sustantivos a las transacciones del usuario que fueron procesadas por la entidad de servicio. En estas circunstancias, el auditor/revisor del servicio deberá emitir un informe sobre el resultado de la aplicación de procedimientos previamente convenidos, conforme a los lineamientos que al efecto ha establecido esta Comisión.
- 22 Al determinar si el informe del auditor/revisor del servicio es suficiente para cumplir con sus objetivos, el auditor del usuario puede considerar la necesidad de discutir con el primero el alcance y los resultados de su trabajo. Asimismo, en algunos casos, el auditor del usuario podrá solicitar que, previo acuerdo de la entidad usuaria y la entidad de servicio, el auditor/revisor del servicio lleve a cabo ciertos procedimientos adicionales para complementar la evidencia necesaria para su evaluación, o bien, que al propio auditor del usuario se le permita llevar a cabo tales procedimientos.
- 23 Al evaluar las políticas y procedimientos de una entidad de servicio y la manera en que interactúan con los de la entidad usuaria, el auditor del usuario puede observar la existencia de situaciones a informar. En este caso, se deben tomar en consideración los lineamientos establecidos en el Boletín 3050 de esta Comisión, relativos a la "Comunicación de situaciones a informar".
- 24 El auditor del usuario no debe hacer referencia al informe del auditor del servicio que, en su caso, haya obtenido como parte de la evidencia necesaria para su examen, como base de su propia opinión sobre los estados financieros del usuario.

#### **Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 25 Este boletín se emitió el 31 de diciembre de 2004 y fue revisado en marzo de 2011.

---

Boletín 6100

EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Generalidades.....	1 y 2
Alcance y limitaciones.....	3
Objetivo del boletín .....	4
Objetivos de auditoría .....	5 al 10
Control interno .....	11 al 28
Materialidad y riesgo de auditoría.....	29 al 31
Procedimientos de auditoría	
• Planeación.....	32 y 33
• Revisión analítica .....	34 al 36
• Estudio y evaluación preliminar del control interno .....	37 y 38
• Pruebas de cumplimiento .....	39 y 40
• Pruebas sustantivas .....	41 al 62
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	63

---



---

## **BOLETÍN 6100**

### **EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFFECTIVO**

#### **Generalidades**

- 1 Las Normas de Información Financiera (NIF) establece entre otros términos, que: "el renglón de efectivo debe estar constituido por moneda de curso legal en caja y en depósitos bancarios disponibles para la operación de la entidad, tales como, las disponibilidades en cuentas de cheques, giros bancarios, telegráficos o postales y remesas en tránsito".
- 2 Asimismo, establece que "los equivalentes de efectivo son valores de corto plazo, de gran liquidez, fácilmente convertibles en efectivo y que están sujetos a riesgos poco importantes de cambios en su valor; tales como: monedas extranjeras, metales preciosos amonedados e inversiones disponibles a la vista".

#### **Alcance y limitaciones**

- 3 Este boletín se refiere al examen de las partidas que se presentan bajo el rubro de efectivo y equivalentes de efectivo, y no trata las inversiones en valores que tienen un carácter permanente, como es el caso de acciones de compañías subsidiarias y asociadas, que son objeto de otra NIF.

#### **Objetivo del boletín**

- 4 El objetivo del presente boletín es establecer los procedimientos de auditoría recomendados para el examen del efectivo y equivalentes de efectivo, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica, en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada empresa.

#### **Objetivos de auditoría**

- 5 Los objetivos de auditoría, al llevar a cabo el examen del efectivo y equivalentes de efectivo, son los siguientes:
- 6 a) Comprobar la existencia del efectivo y equivalentes de efectivo y que en el balance general se incluyan todos los fondos propiedad de la entidad, ya sea que obren en su poder o que estén en custodia de terceros.
- 7 b) Verificar su correcta valuación, de conformidad con las NIF aplicables.
- 8 c) Determinar su disponibilidad inmediata o restricciones.
- 9 d) Comprobar el correcto registro de los rendimientos de las inversiones en el periodo correspondiente.
- 10 e) Comprobar su adecuada presentación en el balance general y la revelación de restricciones, existencias de metales preciosos amonedados y el efectivo y equivalentes de efectivo denominados en moneda extranjera, así como las bases de valuación de las inversiones y los gravámenes existentes.

**Control interno**

- 11 El estudio y evaluación del control interno deberá efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de esta Comisión. Consecuentemente, deben cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a los controles relativos de Tecnología de Información (TI).
- 12 Ejemplos de aspectos a considerarse en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre el efectivo e inversiones temporales, en forma enunciativa mas no limitativa, son los controles internos clave en cuanto a:
  - 13 a) Controles adecuados sobre las entradas diarias de dinero, mediante recibos prenumerados, relaciones de cobranza y de valores recibidos por correo, endosos restrictivos, etc. Estas medidas permiten un control eficaz sobre las entradas de efectivo, además de que sirven de base para su registro contable y verificación posterior.
  - 14 b) Depósito íntegro e inmediato de la cobranza. Esta medida está encaminada a lograr que el efectivo proveniente de la cobranza permanezca el menor tiempo posible en poder de las personas que lo manejan, para evitar, tanto el uso incorrecto de los fondos (incluyendo el que se utilicen para efectuar pagos), como el riesgo de manipulaciones inadecuadas.
  - 15 c) Aprobación por parte de la administración de las firmas autorizadas para girar contra las cuentas bancarias y para las adquisiciones, ventas y gravámenes de los valores. Es recomendable que existan firmas mancomunadas para el manejo del efectivo y las inversiones, con objeto de que esta actividad no recaiga en una sola persona.
  - 16 d) Autorización previa de las salidas de dinero, expedición de cheques nominativos, límites para el pago en efectivo, comprobación adecuada, etcétera.
- 17 Si como se señaló en párrafos anteriores, deben existir controles adecuados sobre las entradas diarias del efectivo, es indispensable que también se establezcan sobre las salidas, controles que van desde la autorización previa de las erogaciones hasta su adecuada comprobación, incluyendo el uso de firmas mancomunadas y el control físico de facsímiles y chequeras, como el exigir que los pagos en efectivo se limiten a un cierto importe (para asegurar que todo pago en exceso a dicho límite se ajuste a la formalidad y control que implica la expedición de un cheque) y que exista siempre documentación comprobatoria adecuada.
- 18 e) Segregación adecuada de las funciones de autorización, adquisición y venta, custodia, cobranza, tesorería, registro de operaciones y cobro de rendimientos.
- 19 La característica de fácil disponibilidad del efectivo y valores hace indispensable que exista una adecuada separación de funciones, que permita una supervisión constante y automática de los aspectos de autorización, custodia y registro de sus movimientos y operaciones.
- 20 f) Adecuada protección de la entidad mediante el afianzamiento de las personas que manejan fondos y valores.

- 21 g) Valuación periódica de las inversiones.
- 22 Por las constantes fluctuaciones de los precios de los valores, es recomendable elaborar estudios periódicos acerca de su cotización en el mercado, los cuales deberán quedar por escrito y debidamente validados por funcionario responsable, con objeto de tomar decisiones oportunas respecto a su adquisición y venta, y así mantener un nivel óptimo en la productividad de las inversiones. Asimismo, las inversiones en monedas extranjeras y metales preciosos amonedados deberán valuarse al tipo de cambio o cotización aplicables.
- 23 h) Existencia de registros para identificar los valores y sus rendimientos.
- 24 Es indispensable que se mantengan registros en donde consten todos los datos que permitan la plena identificación y control de títulos, tales como clase de valor, número de serie, títulos que ampara, rendimiento, cupones adheridos, valor del título, fecha y referencia de la adquisición.
- 25 i) Arqueos periódicos del efectivo y valores.
- 26 La verificación periódica y sorpresiva de los fondos y valores en poder de los cajeros y custodios constituye una medida de control importante e indispensable, y proporciona una seguridad razonable en cuanto al adecuado manejo de dichos fondos. Los arqueos deben ser practicados por personas que no estén relacionadas con su custodia, manejo de efectivo o registro contable.
- 27 j) Formulación de conciliaciones periódicas e investigación y ajuste de las partidas en conciliación.
- 28 La elaboración de conciliaciones mensuales de las cuentas bancarias y de inversiones por personas ajenas a las encargadas del manejo del efectivo y valores, constituye una medida que permite verificar que el manejo y registro de las operaciones han sido adecuados y facilita la determinación de partidas, que por algún motivo no han sido reconocidas por la institución de crédito o casa de bolsa, o bien, por la propia empresa, mismas que deben ser ajustadas previa investigación, aclaración y autorización.

### Materialidad y riesgo de auditoría

- 29 En la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría en el rubro de efectivo e inversiones temporales, el auditor debe considerar, entre otros elementos, la materialidad de estos activos en relación con los estados financieros en su conjunto, así como los riesgos de auditoría.
- 30 La planeación de las pruebas de auditoría debe incluir el análisis de los factores o condiciones que pueden influir en la determinación del riesgo de auditoría. Dichos factores se pueden referir tanto al riesgo de error inherente, como al riesgo de que los controles relativos no lo detecten, o bien, que el auditor no lo descubra. Ejemplos de estos factores son los siguientes:
- 31
- La naturaleza y características del negocio de que se trate.
  - La falta de una adecuada segregación de funciones.

- Falta de controles adecuados sobre los movimientos del efectivo y valores.
- La existencia de operaciones con partes relacionadas.
- Falta de conciliaciones y depuraciones mensuales de las cuentas bancarias y de inversiones.
- Falta de análisis periódico para determinar la correcta valuación de las inversiones.
- Registros auxiliares poco confiables.
- Existencia de partidas en monedas extranjeras.
- Inversiones en valores no cotizados en bolsa.

### Procedimientos de auditoría

#### Planeación

- 32 De acuerdo con el Boletín 3040, *Planeación de una auditoría de estados financieros* (de esta Comisión), el auditor deberá efectuar una planeación adecuada para alcanzar sus objetivos en la forma más eficiente posible, considerando siempre los aspectos de materialidad.
- 33 En la planeación, el auditor debe obtener información sobre las características de los fondos y valores, tales como tipos de inversión, tasas de interés, vencimientos, tipos de moneda, etc. Dichas características incluyen la forma en que opera la empresa, sus condiciones jurídicas, sistemas de información (manual o TI), políticas de registro, estructura y calidad de la organización, segregación de funciones, definición de líneas de autoridad y responsabilidad, existencia de auditoría interna, etc., y, en su caso, determinar las posibles limitaciones que pueden afectar su trabajo y opinión.

#### Revisión analítica

- 34 Para conocer la materialidad del rubro de efectivo e inversiones temporales dentro de la estructura financiera, identificar cambios significativos o transacciones no usuales, etc., el auditor podrá aplicar, entre otras, las siguientes pruebas:
- 35 a) Comparación de cifras con las de ejercicios anteriores, tomando en consideración los índices de inflación general, fluctuaciones cambiarias, etc., para juzgar si las variaciones y las tendencias son lógicas.
- 36 b) Análisis de razones financieras para juzgar si las variaciones y tendencias de las mismas son razonables con base en el conocimiento general del negocio y de su entorno.

#### Estudio y evaluación preliminar del control interno

- 37 Consiste en llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno contable existente y la localización de controles clave para el manejo del efectivo y equivalentes de

efectivo. Lo anterior, incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de TI, particularmente en aplicaciones importantes donde la información se procesa sin dejar huellas visibles. En su caso, deberá determinarse y documentarse la justificación del enfoque de la revisión, sea alrededor o por medio del computador.

- 38 Habiéndose determinado, en forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno contable, mediante el seguimiento y observación de las transacciones y de la existencia de los controles clave y, considerando la materialidad y el riesgo de auditoría en el rubro de efectivo e inversiones temporales, el auditor estará en posición de definir la naturaleza de los procedimientos de auditoría, tanto de cumplimiento como sustantivos, con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias. La guía 6050 de esta Comisión describe las técnicas para el estudio del control interno en el ciclo de tesorería, las cuales podrán servir de base para la formulación de los programas de auditoría.

#### **Pruebas de cumplimiento**

- 39 El auditor desarrolla pruebas de cumplimiento, con objeto de tener una seguridad razonable de que los procedimientos de control interno en los que pretende confiar, existen y se aplican eficazmente. Esas pruebas son necesarias, ya que se relacionan con procedimientos clave de control que han sido considerados en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
- 40 En términos generales, las pruebas de cumplimiento se dirigen a corroborar el funcionamiento de los controles internos clave, algunos de los cuales se describen en los párrafos 13 al 28, por tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función a las circunstancias particulares de cada entidad. Por las características de los rubros de efectivo y equivalentes de efectivo, las pruebas de cumplimiento generalmente se llevan a cabo conjuntamente con las sustantivas, algunas de las cuales se mencionan en los párrafos 41 al 55.

#### **Pruebas sustantivas**

- 41 Los procedimientos que ayudan al auditor a obtener evidencia suficiente y competente respecto a la existencia, integridad, valuación, propiedad y adecuada presentación y revelación en los estados financieros de los rubros de efectivo y equivalentes de efectivo, son los siguientes:
- 42
- *Arqueo*. Consiste en la inspección física del efectivo, fondos, títulos, valores, etc., en poder de los custodios, para verificar su existencia y propiedad a favor de la entidad.
- 43
- *Confirmación*. Obtención directa de las instituciones de crédito y casas de bolsa de información sobre los saldos, restricciones, firmas autorizadas y otras características de las cuentas bancarias y las inversiones en valores que estén bajo su custodia.
- 44 El auditor debe mantener absoluto control sobre las confirmaciones, es decir, él debe enviarlas y recibirlas directamente.

- 45 Es común que estas confirmaciones se obtengan en la fecha de cierre del ejercicio por todas las cuentas bancarias y de inversión, incluyendo aquéllas, supuestamente, inactivas o canceladas durante el ejercicio examinado.
- 46
- *Revisión de conciliaciones.* Revisión de las conciliaciones bancarias y de inversiones, verificando que las partidas incluidas en las mismas hayan sido correspondidas en los meses posteriores o, en su caso, se registren los ajustes que procedan.
- 47 La revisión de conciliaciones permite determinar no sólo la corrección de los saldos que se tienen en las cuentas bancarias y de inversión, sino, además, mediante un examen crítico de las partidas de conciliación, se puede determinar si existe un control adecuado sobre las mismas, ya que generalmente, bajo condiciones ideales de control, no deberán existir partidas de extrema antigüedad.
- 48 Debe tenerse especial atención sobre las partidas antiguas que sean de importancia en virtud de que pueden originarse ajustes necesarios, para que los saldos que muestre el balance correspondan a las cantidades efectivamente disponibles.
- 49
- *Revisión de transacciones.* Examen de la documentación que ampara las entradas y salidas de efectivo y adquisición y venta de valores, para verificar la autenticidad de las mismas, su correcta contabilización, y comprobar que se han seguido las políticas y procedimientos de control aprobados.
- 50
- *Corte de movimientos.* El auditor debe comprobar el corte de ingresos y egresos de efectivo y otros valores similares a la fecha del balance, para cerciorarse de que las operaciones efectuadas hayan sido registradas precisamente en el ejercicio al que correspondan. El corte de movimientos debe comprender tanto el último ingreso por ventas, cobranzas o remesas, como el último cheque expedido, entregado o remitido; por lo tanto, este trabajo debe relacionarse con las cuentas de balance y de resultados que hayan sido afectadas por los ingresos obtenidos y los egresos efectuados.
- 51 El auditor también deberá verificar los movimientos del efectivo y valores por un periodo anterior y posterior al cierre del ejercicio para comprobar su correcto registro.
- 52
- *Revisión de traspasos de fondos.* Comprobación de que los traspasos de fondos entre las cuentas bancarias de la misma empresa o con sus filiales se corresponden oportunamente.
- 53
- *Comprobación de la valuación.* Verificación de la correcta valuación de los fondos y valores en monedas extranjeras, con base en las cotizaciones existentes al cierre del ejercicio. Asimismo, las inversiones en valores deberán estar valuadas de conformidad con las normas de información financiera.
- 54 Para efectos de revisar la correcta valuación de las inversiones, el auditor puede acudir a las informaciones bursátiles, y si los valores no se cotizan en bolsa, a los estados financieros de las empresas emisoras, preferentemente dictaminadas por contador público.

- 55 • *Cálculo de rendimientos.* Verificación de la corrección de los rendimientos, utilidades o pérdidas por enajenación de valores, impuestos retenidos, etcétera.
- 56 • *Declaraciones.* Cerciorarse que en la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relevantes al efectivo y equivalentes de efectivo, según las circunstancias.
- 57 • *Presentación y revelación.* Cerciorarse de que existe una presentación y revelación adecuadas en los estados financieros, tomando en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:
- 58 a) Los renglones de efectivo y equivalentes de efectivo, deben mostrarse en el balance general como las primeras partidas del activo circulante.
- 59 b) Si existen restricciones en cuanto a su disponibilidad o que están destinados a un fin específico, deberán mostrarse por separado, revelando en notas a los estados financieros esta situación.
- 60 c) Si su disponibilidad es a plazo mayor de un año o su destino está relacionado con la adquisición de activos no circulantes o al pago de pasivos a largo plazo, se presentarán fuera del activo circulante.
- 61 d) Deberá revelarse la existencia de metales preciosos amonedados y el efectivo e inversiones denominados en moneda extranjera, indicando su monto, la clase de moneda de que se trata, las cotizaciones utilizadas para su conversión y su equivalente en moneda nacional.
- 62 e) Deberán revelarse las políticas de valuación de las inversiones temporales.

**Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 63 Este boletín fue emitido en junio de 1990 y fue revisado en enero de 2011.



---

**Boletín 6110**

**INGRESOS Y CUENTAS POR COBRAR**

**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Generalidades.....	1 y 2
Alcance y limitaciones.....	3
Objetivo del boletín .....	4
Objetivos de auditoría .....	5 al 10
Control interno .....	11 al 32
Materialidad y riesgo de auditoría.....	33 al 51
Procedimiento de auditoría:	
• Planeación .....	52 y 53
• Revisión analítica.....	54 al 65
• Estudio y evaluación preliminar del control interno.....	66 y 67
• Pruebas de cumplimiento .....	68 al 85
• Pruebas sustantivas.....	86 al 105
• Declaraciones de la administración .....	106 y 107
• Presentación y revelación en los estados financieros .....	108 al 117
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	118
Apéndice I	
Procedimiento de confirmación de cuentas por cobrar.	

---



---

## **BOLETÍN 6110**

### **INGRESOS Y CUENTAS POR COBRAR**

#### **Generalidades**

- 1 De conformidad con el Boletín C-3 de las Normas de Información Financiera (NIF), las cuentas por cobrar se constituyen por todos los derechos exigibles de cobro originados por ventas, servicios prestados, otorgamiento de préstamos o cualquier otro concepto análogo.
- 2 Los ingresos, de acuerdo con la Norma A-5 de las Normas de Información Financiera, se definen como el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto del patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

#### **Alcance y limitaciones**

- 3 Los aspectos fundamentales relativos al estudio y evaluación del control interno y los procedimientos de auditoría que se mencionan en este boletín, se refieren a empresas industriales y comerciales, y no contienen aquellos procedimientos de auditoría particulares que podrían ser requeridos, en ciertos casos, en empresas con características peculiares, tales como ciertas entidades de servicios, constructoras, extractivas, instituciones de crédito, de seguros, etcétera.

#### **Objetivo**

- 4 El objetivo del presente boletín es establecer los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de los rubros de ingresos y cuentas por cobrar, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada empresa.

#### **Objetivos de auditoría**

- 5 Los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos a ingresos y cuentas por cobrar, son los siguientes:
- 6 a) Comprobar la autenticidad de los ingresos y cuentas por cobrar, así como de los descuentos y devoluciones.
- 7 b) Comprobar la valuación de las cuentas por cobrar incluyendo el registro de las estimaciones necesarias para cuentas de dudosa recuperación, descuentos y devoluciones, reclamaciones por productos defectuosos, etcétera.
- 8 c) Determinar los gravámenes y contingencias que pudieran existir, considerando que las empresas realicen operaciones financieras en las que se involucren las cuentas por cobrar, de las que se derivan obligaciones contingentes para la propia empresa y/o que limitan la disposición de las mismas, como es el caso del descuento de

documentos, la cesión de adeudos, la obtención de préstamos con garantía de las cuentas por cobrar, etcétera.

- 9 d) Verificar que todos los ingresos y cuentas por cobrar estén registrados en la contabilidad, comprobando que éstos correspondan a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el periodo, y que se hayan determinado en forma razonable y consistente.
- 10 e) Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

### Control interno

- 11 El estudio y evaluación del control interno deberá efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de normas de auditoría .Consecuentemente, deben cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a la actualización de cifras y a los controles relativos a la Tecnología de Información (TI).
- 12 La existencia de controles en estas áreas servirá de base para que las transacciones relativas a ingresos y cuentas por cobrar se efectúen de conformidad con los criterios establecidos por la administración, para la obtención de información básica para controlar las operaciones en esas áreas, como por ejemplo: ventas por zonas, líneas de productos, etcétera.
- 13 Ejemplos de estos aspectos, en forma enunciativa pero no limitativa, son los controles internos clave, como sigue:
  - 14 a) Existencia de autorización y documentación de las ventas a crédito, de los precios de venta y de los descuentos y devoluciones, considerando aspectos tales como:
    - 15 • Los precios de venta, las condiciones de crédito así como los descuentos concedidos y devoluciones, deberán basarse en listas de precios, plazos de crédito establecidos, listas de descuentos por cliente, etc., las cuales deberán de estar autorizadas previamente por funcionarios responsables.
    - 16 • Cualquier operación de venta o devolución deberá ser registrada con base en documentos comprobatorios con la autorización correspondiente.
  - 17 b) Segregación adecuada de las funciones de recepción de pedidos de clientes, crédito, embarques, facturación, cobranza, devoluciones y contabilización.
  - 18 c) Registro, en el periodo correspondiente, de la factura que amparan los embarques a clientes y a las notas de crédito que respaldan las devoluciones recibidas.
  - 19 d) Control de las devoluciones.
  - 20 La existencia de controles para el manejo de las devoluciones debe permitir asegurar que las mismas sean procedentes, estén debidamente autorizadas, valuadas y registradas dentro del periodo que correspondan.

- 21 e) Vigilancia constante y efectiva sobre los vencimientos y cobranza, principalmente con base en información sobre antigüedad de saldos.
- 22 f) Otros ingresos.
- 23 El sistema de control interno debe estar diseñado de tal forma que permita el control de todas aquellas operaciones distintas de la venta de productos, tales como ingresos por intereses, rentas, regalías, honorarios, venta de activos fijos, etcétera.
- 24 g) Conciliación periódica de la suma de los auxiliares contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- 25 h) Confirmación periódica por escrito de los saldos por cobrar, por personas distintas de las que manejan los registros contables y participan en labores de cobranza.
- 26 i) Custodia física de las cuentas por cobrar.
- 27 Deberá existir personal responsable de la custodia física y restringir el acceso a las áreas en las cuales se encuentren los documentos que amparen las cuentas por cobrar, con el propósito de establecer e identificar claramente la responsabilidad del personal involucrado en el manejo de estos valores.
- 28 j) Arqueos, periódicos y sorpresivos de los documentos que amparen las cuentas por cobrar, practicados por personas que no estén relacionadas con el manejo de efectivo, cuentas por cobrar, inventarios y ventas.
- 29 k) Existencia de fianzas para proteger a la entidad sobre el personal que tiene a su cargo el manejo y custodia de las cuentas por cobrar.
- 30 l) Procedimientos para el registro de las estimaciones.
- 31 Deben existir controles permanentes que permitan evaluar la existencia de cuentas por cobrar con problemas de cobro, así como de devoluciones y descuentos, para conocer oportunamente el monto de las estimaciones que deberán registrarse.
- 32 m) Existencia de autorización para otorgar en garantía o prenda, o ceder los derechos que amparan las cuentas por cobrar.

#### **Materialidad y riesgo de auditoría**

- 33 En la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, en las áreas de ingresos y cuentas por cobrar, el auditor debe considerar entre otros elementos, la materialidad de estos renglones en relación con los estados financieros tomados en su conjunto, así como los riesgos de auditoría.
- 34 La planeación de las pruebas de auditoría en las áreas de ingresos y cuentas por cobrar, debe incluir el análisis de los factores o condiciones que pueden 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 a que los controles relativos no lo detecten o bien, de que el auditor no lo descubra.

- 35 Ejemplos de estos factores pueden ser los siguientes:
- 36 a) Cantidad importante de nuevos clientes.
- 37 b) Productos sujetos a cambios significativos de precios.
- 38 c) Compromisos de venta en condiciones desfavorables.
- 39 d) Incremento en la antigüedad de las cuentas por cobrar.
- 40 e) Dependencia de un reducido número de clientes o de compromisos a precio fijo.
- 41 f) Aumento en devoluciones de productos vendidos.
- 42 g) Cambios importantes en los procedimientos de cobranza.
- 43 h) Mayor penetración de la competencia generando pérdida de mercado y menor utilidad bruta.
- 44 i) Métodos complejos para estimar ingresos, por ejemplo por grado de avance.
- 45 j) Entidades que operan en condiciones desfavorables (de mercado o económicas).
- 46 k) Incremento en cantidad y monto de notas de crédito por ajuste de precios o errores de cálculo.
- 47 l) Límites de crédito no sujetos a autorización.
- 48 m) Acumulación de transacciones no procesadas.
- 49 n) Numerosas partidas de conciliación entre saldos según auxiliares y mayor.
- 50 ñ) Falta de análisis de cuentas vencidas.
- 51 o) Diferencias frecuentes entre cantidades pedidas y embarcadas.

### Procedimientos de auditoría

#### Planeación

- 52 • De conformidad con el Boletín 3040, *Planeación de una auditoría de estados financieros*, de normas de auditoría, el auditor deberá efectuar una planeación del trabajo para llevar a cabo una estrategia que conduzca a decisiones apropiadas acerca de la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo de auditoría en las áreas de ingresos y cuentas por cobrar, considerando siempre los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.

- 53 En la planeación, el auditor debe obtener información sobre las principales características de los ingresos y las cuentas por cobrar, tales como procedimientos de facturación, embarques, controles de inventarios, políticas de precios, descuentos y devoluciones, política para la determinación de la estimación para cuentas de dudosa recuperación, etc. Dichas características incluyen la forma en que opera la empresa, condiciones jurídicas, sistemas de información (manual o TI), estructura y calidad de la organización, segregación de funciones, definición de líneas de autoridad y responsabilidad, etc. Asimismo, la planeación debe incluir la determinación, en su caso, de posibles limitaciones que puedan afectar el alcance de su trabajo y opinión.

#### Revisión analítica

- 54 • Para conocer la importancia de la relación de los ingresos y las cuentas por cobrar dentro de la estructura financiera, identificar cambios significativos o transacciones no usuales, etc., el auditor puede aplicar, entre otras, las siguientes técnicas:
- 55 a) Comparación de cifras con las de ejercicios anteriores, tomando como referencia los índices de inflación generales y/o específicos, fluctuaciones en precios, cambiarias, etc., para juzgar si las variaciones (o su ausencia) y las tendencias son lógicas.
- 56 b) Análisis de razones financieras tales como utilidad neta a ingresos, rotación de cuentas por cobrar, etc., para identificar variaciones y tendencias, así como para juzgar la razonabilidad de éstas con base en el conocimiento general del negocio y de su entorno.
- 57 c) Obtener explicación de variaciones importantes e investigar cualquier relación no usual o inesperada entre el año actual y anterior, contra presupuestos, etc., en cuanto a:
- 58 — Volumen de productos vendidos (unidades y valores), tanto por artículos como por localidad.
- 59 — Márgenes de utilidad.
- 60 — Rotación de cuentas por cobrar.
- 61 — Antigüedad de las cuentas por cobrar.
- 62 — Conciliación de las cantidades embarcadas con las facturadas y de las cantidades pedidas contra lo embarcado, etcétera.
- 63 — Proporción de devoluciones a ventas totales.
- 64 d) Cálculos globales de los ingresos.
- 65 e) De ser posible, comparación de cifras con la información disponible de empresas del ramo.

### Estudio y evaluación preliminar del control interno

- 66 • Llevar a cabo el estudio y evaluación preliminar del control interno contable existente y la localización de controles clave para el manejo de los ingresos y las cuentas por cobrar, incluyendo la evaluación de los controles internos en ambientes de TI, particularmente, en aplicaciones importantes donde la información se procesa sin dejar huellas visibles. En su caso, deberá determinarse y documentarse la justificación del enfoque de la revisión, ya sea alrededor o por medio del computador.
- 67 Habiéndose determinado, en forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno contable mediante el seguimiento y observación de las transacciones y de la existencia de los controles clave y, considerando la materialidad y el riesgo de auditoría en las áreas de ingresos y cuentas por cobrar, el auditor estará en posición de definir la naturaleza de los procedimientos de auditoría, tanto de cumplimiento como sustantivos, con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

### Pruebas de cumplimiento

- 68 • Desarrollar pruebas de cumplimiento que proporcionen el grado de seguridad razonable de que los procedimientos de control interno existen y se aplican eficazmente. Estas pruebas son necesarias, ya que se relacionan con procedimientos clave de control que han sido considerados en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
- 69 En términos generales, las pruebas de cumplimiento se enfocan a corroborar el funcionamiento de los controles internos clave, algunos de los cuales se describen en los párrafos 13 al 32; por lo tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función de las circunstancias particulares de cada entidad.
- 70 Algunas de las pruebas de cumplimiento aplicables a las áreas de ingresos y cuentas por cobrar, cuya ejecución se realiza mediante la aplicación de las técnicas de auditoría ya conocidas, son las siguientes:
- 71 a) Comprobación de la autorización apropiada y documentada respecto de los sistemas, métodos y procedimientos usados.
- 72 b) Aplicación de los siguientes procedimientos en relación con los ingresos por ventas.
- 73 — Verificación de la existencia de pedidos de ventas y revisión de la autorización correspondiente.
- 74 — Cerciorarse que exista remisión o nota de salida pre-numerada, la cual deberá contener los datos relativos al pedido y a la remisión correspondiente y podrá ser utilizada para recabar la firma de recibido por parte del cliente de los productos embarcados.
- 75 — Verificación de la utilización y control de facturas de venta y notas de crédito pre-numeradas.

- 76 — Verificación de que existan procedimientos de control que aseguren que todos los artículos surtidos se han facturado y que todas las facturas se registren adecuadamente.
- 77 — Comprobación de la corrección aritmética, cantidades y precios de las facturas.
- 78 c) Revisión de los controles sobre ventas de desperdicios de inventarios y de activos fijos.
- 79 d) Verificación de que existe aprobación de funcionario responsable para operaciones extraordinarias, tales como aplicación de descuentos poco usuales, etcétera.
- 80 e) Verificación de que la función de recepción de efectivo se mantenga independiente de cualquier otra función de registro.
- 81 f) Revisión de la existencia de procedimientos de control adecuados que clasifiquen periódicamente y por fecha de vencimiento las cuentas por cobrar.
- 82 g) Verificación de que existan conciliaciones entre el libro mayor con sus auxiliares correspondientes.
- 83 h) Verificación de los procedimientos para determinar las estimaciones relativas a cuentas por cobrar y juzgar si éstas son adecuadas en las circunstancias.
- 84 i) Comprobación de la existencia de políticas por descuentos otorgados a clientes sobre los productos vendidos.
- 85 j) Evaluación de los procedimientos de control para las devoluciones efectuadas por clientes.

#### Pruebas sustantivas

- 86 Tomando en consideración la planeación de la auditoría, el estudio y evaluación del control interno y los factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias. Las pruebas sustantivas proporcionan evidencia respecto a la valuación, integridad, existencia y exactitud sobre los ingresos y las cuentas por cobrar.
- 87 Es recomendable que los procedimientos de auditoría se coordinen con aquellos relacionados con efectivo, inventarios y costo de ventas, ya que esto le dará al auditor una mayor eficiencia en el desarrollo de su trabajo.
- 88 • Inspección de la documentación que ampara las cuentas por cobrar con objeto de verificar su propiedad, o bien revisión de cobros posteriores.
- 89 • Verificación del "corte" de ingresos de operación.

- 90 Este procedimiento tiene como objetivo principal asegurarse de que los ingresos se registraron en el periodo al que corresponden y, normalmente, se lleva a cabo:
- 91 a) Examinando la documentación que respalda las últimas operaciones del periodo sujeto a revisión y las primeras del periodo siguiente, relacionadas con embarques, facturación, recepción de devoluciones, descuentos, notas de crédito, etcétera.
- 92 b) Aplicando técnicas de revisión analítica para evaluar el comportamiento de los ingresos entre periodos y que usualmente consisten en la comparación de cifras reales y presupuestadas de las ventas, devoluciones, descuentos y márgenes de utilidad bruta de los últimos meses del periodo sujeto a revisión y de los primeros del periodo siguiente, analizando las variaciones significativas y obteniendo explicación satisfactoria de las mismas.
- 93 c) Mediante una combinación de los procedimientos indicados en los incisos a) y b) anteriores.
- 94 • Confirmación de cuentas por cobrar.
- 95 La confirmación directa al auditor de los adeudos se considera el procedimiento más efectivo para comprobar la autenticidad de las cuentas por cobrar. Por ello, es un procedimiento de auditoría que, salvo casos justificados de excepción, invariablemente debe aplicarse.
- 96 Por la importancia y peculiaridades de este procedimiento, en apéndice al boletín se describen sus características y, formas de llevarlo a cabo.
- 97 • Verificación de cobros posteriores.
- 98 • Comprobación de los análisis de antigüedad de saldo con la documentación de respaldo.
- 99 • Evaluación, mediante examen documental, de los resultados de la confirmación de saldos, discusión con los funcionarios responsables de la cartera, información de abogados, agencias de cobranzas, etc., de la recuperación de las cuentas por cobrar y evaluación de la estimación creada para cuentas de dudosa recuperación.
- 100 • Verificación de los impuestos causados.
- 101 Como parte de la revisión de ingresos y cuentas por cobrar, el auditor debe verificar simultáneamente, la corrección de los impuestos que se determinan tomando como base dichos ingresos. Este procedimiento se puede llevar a cabo en combinación con otros mencionados anteriormente o a través de pruebas globales, con objeto de evitar duplicaciones en el examen de la documentación.
- 102 • Revisión analítica.
- 103 También es factible comprobar la razonabilidad de las cifras de ingresos y cuentas por cobrar a través de la aplicación de técnicas de revisión analítica, algunas de las cuales se describen en los párrafos 54 a 65.

- 104 • Verificar el cálculo de los ingresos por intereses, comisiones, etcétera.
- 105 • Revisar que los efectos de la inflación sobre la información financiera requeridos por el Boletín B-10 y sus adecuaciones inherentes a ingresos y cuentas por cobrar, se hayan determinado conforme lo establece el principio contable.

**Declaraciones de la administración**

- 106 • Obtención de declaraciones de la administración.
- 107 Cerciorarse de que en la carta de declaraciones de la Administración se indiquen los aspectos relevantes sobre ingresos y cuentas por cobrar.

**Presentación y revelación en los estados financieros**

- 108 • Cerciorarse de que exista revelación y presentación adecuada en los estados financieros.
- 109 El auditor debe cerciorarse que en los estados financieros y sus notas, los ingresos y cuentas por cobrar se presenten de conformidad con principios de contabilidad y se efectúen las revelaciones que señalan los mismos.
- 110 Las principales revelaciones en los estados financieros respecto de los ingresos y las cuentas por cobrar, son las siguientes:
  - 111 a) Clasificación apropiada.
  - 112 b) Gravámenes en caso de existir.
  - 113 c) Operaciones y saldos con partes relacionadas.
  - 114 d) Clientes principales.
  - 115 e) Compromisos de ventas futuras.
  - 116 f) Importe de las cuentas por cobrar en moneda extranjera.
  - 117 g) Presentación de cifras actualizadas en los estados financieros, en función de las disposiciones normativas vigentes de principios de contabilidad.

**Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 118 Este boletín se emitió en el mes de septiembre de 1989 y fue revisado en enero de 2011.

## APÉNDICE

### PROCEDIMIENTO DE CONFIRMACIÓN DE CUENTAS POR COBRAR

6110

#### Generalidades

La confirmación directa al auditor de los adeudos se considera el procedimiento más efectivo para comprobar la autenticidad de las cuentas por cobrar. En tal virtud, conviene señalar adicionalmente algunas características y requisitos del procedimiento de confirmación de adeudos.

#### Métodos de confirmación

En términos generales, existen dos métodos para la confirmación de adeudos: el positivo y el negativo. El método positivo consiste en comunicaciones escritas dirigidas a los deudores con la petición de que confirmen al auditor la corrección del saldo indicado, o de que hagan constar en qué consiste su inconformidad. El método negativo consiste en comunicaciones escritas dirigidas a los deudores, con la petición de que contesten únicamente en el caso de que no estén de acuerdo con el saldo indicado.

La confirmación puede hacerse en forma total o por medio de pruebas selectivas, dependiendo fundamentalmente de la eficiencia del control interno, de las características de los saldos a confirmar, de los titulares de los mismos y del conocimiento que tenga el auditor sobre la empresa.

Debe entenderse que el procedimiento no consiste únicamente en enviar las solicitudes de confirmación, sino en obtener mediante él, evidencia suficiente y apropiada.

Es conveniente que la confirmación incluya cuentas canceladas importantes.

Para que la aplicación de los procedimientos sea efectiva, es recomendable tener presente los aspectos siguientes:

a) Características de las solicitudes

Las solicitudes de confirmación de saldos deben reunir las siguientes características:

- Ser claras y precisas en su redacción.
- Indicar que la contestación deberá remitirse directamente al auditor.
- Solicitar que todas las dudas u observaciones sobre los saldos, se den a conocer oportunamente en la contestación.
- Precisar la fecha a la que se solicita la confirmación.
- Firmadas por un funcionario de la empresa.
- Se agruparán en una sola solicitud todos los saldos que haya de la misma persona, indicando su origen.

## b) Control de solicitudes.

Las solicitudes de confirmación enviadas y las contestaciones recibidas deben controlarse en los papeles de trabajo del auditor, especificando el alcance del procedimiento y los resultados obtenidos, observando los siguientes puntos:

- Antes de enviarlas, el auditor deberá confrontar los datos que se mencionan en la confirmación con los registros de la empresa.
- Las direcciones de las confirmaciones deberán verificarse selectivamente en el directorio telefónico o en el de la compañía.
- Deberán enviarse en sobres donde aparezca como remitente el auditor que está llevando a cabo el trabajo.
- Deberán depositarse directamente en el correo por el auditor.
- Las confirmaciones devueltas por el correo, deberán turnarse a la compañía para que se elabore una nueva confirmación, verificando que se resuelvan las observaciones que indica el correo en el sobre y enviarlas nuevamente.

## c) Tramitación de respuesta.

Las respuestas de los deudores a solicitudes de confirmación, constituyen propiamente el resultado de la prueba. La metodología que se siga debe contemplar principalmente los siguientes aspectos:

- Las respuestas recibidas deben confrontarse contra las solicitudes enviadas, de tal manera que se puedan clasificar y cuantificar: conformes, inconformes, devueltas por el correo y no contestadas.
- Es usual que el personal de la empresa participe en los trabajos de conciliación o aclaración de discrepancias u objeciones; en estos casos y previo control de las confirmaciones turnadas, el auditor debe verificar el trabajo realizado por el personal de la empresa.
- Las respuestas no firmadas o recibidas por la empresa, deben considerarse sin validez.
- Debe realizarse una segunda confirmación en los casos de solicitudes no contestadas y/o devueltas por el correo. En su caso, puede considerarse la conveniencia de hacer la solicitud en forma personal, por parte del auditor.
- Los saldos sobre los cuales no se haya obtenido respuesta, deben verificarse mediante procedimientos alternativos, tales como: cobros posteriores, examen de la documentación comprobatoria del adeudo (facturas, documentos de embarque u otras equivalentes).
- El trabajo de confirmación debe resumirse cuantitativamente, de tal manera que se tengan elementos de juicio para evaluar objetivamente el resultado de este procedimiento.

### **Confirmación a una fecha distinta a la de los estados financieros**

La confirmación de cuentas por cobrar puede llevarse a cabo a la fecha de los estados financieros o en otra que resulte conveniente. Sin embargo, en este último caso, debe tomarse en cuenta que la efectividad del control interno lo permita. Es recomendable que el lapso entre la fecha de la confirmación y la de los estados financieros, no exceda al periodo de recuperación de la cartera. De cualquier manera, cuando la confirmación se realiza en fecha distinta a la de los estados financieros el auditor debe efectuar pruebas sobre los movimientos registrados entre la fecha de confirmación y la de los estados financieros.

### **Cuentas no confirmadas por requerimientos de la empresa**

En los casos en que la empresa solicite al auditor que no confirme ciertas cuentas, previamente seleccionadas, éste deberá evaluar esta limitación y si es de tal forma importante que deba expresar una salvedad o abstenerse de opinar, lo hará en los términos de los pronunciamientos normativos correspondientes (las Normas de Auditoría.)

Boletín 6120

INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Generalidades.....	1 al 2
Alcance y limitaciones.....	3
Objetivo del boletín .....	4
Objetivos de auditoría .....	5 al 12
Control interno .....	13 al 52
Materialidad y riesgo de auditoría.....	53 al 76
Procedimientos recomendados	
Planeación .....	77 al 78
Técnicas de revisión analítica.....	79 al 93
Estudio y evaluación preliminar del control interno.....	94 al 95
Pruebas de cumplimiento .....	96 al 104
Pruebas sustantivas.....	105
Propiedad.....	106
Existencia e integridad.....	107 al 166
Valuación .....	167 al 194
Declaraciones .....	195 y 196
Presentación y revelación .....	197 al 205
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	206



---

## **BOLETÍN 6120**

### **INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS**

#### **Generalidades**

- 1 El rubro de inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso (materia prima, mano de obra y gastos indirectos), artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancías o las refacciones para el mantenimiento, que se consuman en el ciclo normal de operaciones, incluidos los inventarios en tránsito, así como los anticipos a proveedores. Esta inversión representa uno de los renglones más importantes del activo de las empresas y determinante del costo de ventas y, en consecuencia, de los resultados del ejercicio.
- 2 El costo de ventas representa el monto de los distintos recursos (materia prima, mano de obra y gastos indirectos), que intervienen en la adquisición o producción de los bienes o servicios vendidos.

#### **Alcance y limitaciones**

- 3 Los aspectos fundamentales relativos al estudio y evaluación del control interno y los procedimientos de auditoría que se mencionan en este boletín, se refieren a empresas industriales y comerciales y no contemplan aquellos procedimientos de auditoría particulares, que podrían ser requeridos en ciertos casos, en empresas con características peculiares tales como las de servicios, constructoras, extractivas, agropecuarias, etcétera.

#### **Objetivo del boletín**

- 4 El objetivo del boletín es establecer los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de los rubros de inventarios y costo de ventas, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada empresa.

#### **Objetivos de auditoría**

- 5 Los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos a inventarios y costo de ventas, son los siguientes:
- 6 a) Comprobar su existencia física.
- 7 b) Verificar que sean propiedad de la empresa.
- 8 c) Determinar la existencia de gravámenes.
- 9 d) Comprobar su adecuada valuación, tomando en consideración que no excedan a su valor de realización.
- 10 e) Cerciorarse que haya consistencia en la aplicación de los métodos de valuación.

- 11 f) Comprobar que el costo de ventas corresponde a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el periodo y que se haya determinado en forma razonable y consistente.
- 12 g) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

### Control interno

- 13 El estudio y la evaluación del control interno deberán efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de esta Comisión. En consecuencia, deben cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, incluidos los que sean aplicables a la actualización de cifras y a los controles relativos al proceso de Tecnología de Información (TI).
- 14 El control interno de inventarios y costo de ventas está vinculado con las actividades de compra, fabricación, distribución, venta y consignación. Un adecuado control interno exige que los inventarios sean debidamente pedidos, recibidos, controlados, segregados, usados, contados físicamente, embarcados y facturados. Lo anterior, para asegurar la corrección de los inventarios y el costo de ventas, incluida su adecuada valuación a costos históricos y su actualización.
- 15 Ejemplo de estos aspectos, en forma enunciativa pero no limitativa, son los controles internos clave en cuanto a:
  - 16 a) Autorización del método de valuación seleccionado por la empresa.
  - 17 En términos generales, por su importancia, la autorización de los métodos de valuación de los inventarios y del costo de venta a cifras históricas y actualizadas, deberá ser otorgada por la dirección de la empresa.
  - 18 b) Segregación adecuada de las funciones de autorización, custodia y registro.
    - 19 La segregación de las funciones relativas a inventarios, tales como adquisición, recepción, almacenaje y embarque, evita que un departamento o persona controle todas las fases de una transacción o controle los registros contables relativos a sus propias funciones. La segregación también propicia una vigilancia permanente entre los departamentos o personas involucradas en una misma transacción.
  - 20 c) Registro oportuno de la inversión en inventarios y del pasivo correspondiente.
    - 21 El registro oportuno de las inversiones en inventarios, incluyendo en su caso, el pago anticipado a los proveedores y aquéllos que están en tránsito, tienen como objeto asegurar que se están registrando en su totalidad dichas inversiones y obligaciones dentro del periodo correspondiente.
  - 22 d) Registro oportuno de todos los embarques y, en su caso, su facturación, incluyendo la contabilización del correspondiente costo de ventas.
  - 23 El establecimiento de formas pre numeradas facilita el control y la captación oportuna en registros contables de los embarques y, en su caso, del registro de la factura y del costo de ventas, asegurando así la corrección de los créditos al rubro

de inventarios por estos conceptos y los movimientos correlativos en otras cuentas afectadas por estas transacciones (clientes, ventas, costo de ventas, comisiones, impuestos, etc.), dentro del periodo correspondiente. Asimismo, deberán existir los controles necesarios para otro tipo de embarques, tales como envíos para maquila, consignación, a vistas, etcétera.

- 24 e) Control de las devoluciones.
- 25 La existencia de controles para el manejo de las devoluciones debe permitir asegurar que las mismas sean procedentes, estén debidamente autorizadas, valuadas y oportunamente registradas dentro del periodo al que correspondan.
- 26 f) Custodia física adecuada de los inventarios.
- 27 Deberá existir custodia física y acceso restringido a zonas de almacenaje, producción y embarques, con el propósito de establecer e identificar claramente la responsabilidad del personal involucrado en el manejo físico de estos bienes.
- 28 g) Inventarios físicos.
- 29 Deberá existir una planeación adecuada de la toma periódica de los inventarios físicos, así como de su recopilación, valuación y comparación con registros contables, incluyendo la investigación y ajuste oportuno de las diferencias resultantes.
- 30 Por la naturaleza de estos bienes, susceptibles de mermas, deterioros, faltantes, etc., deberá planearse en forma adecuada y llevarse a cabo periódicamente (por lo menos una vez cada ejercicio, salvo si existe un sistema de conteos rotatorios) un conteo de los inventarios propios y de terceros para constatar su existencia. Como consecuencia, será necesario hacer comparaciones con los auxiliares de inventarios respectivos, realizar las investigaciones en caso de surgir diferencias sustanciales y, por último, autorizar y registrar oportunamente los ajustes correspondientes y prevenirlos en el futuro.
- 31 h) Procedimientos adecuados para el registro y acumulación de los elementos del costo.
- 32 La contabilidad debe captar información correcta y oportuna sobre la acumulación de los elementos del costo de adquisición y, en su caso, de los de producción (incluyendo transferencias internas) para asegurar la adecuada valuación de los inventarios y la determinación del costo de ventas del ejercicio, así como la actualización de los mismos.
- 33 i) Registros adecuados para el control de existencias y anticipos a proveedores.
- 34 El mantenimiento de registros auxiliares de las existencias en tránsito, en los almacenes de la empresa, en consignación o en poder de terceros, así como de los anticipos otorgados a los proveedores, representan controles que mediante la verificación por recuentos físicos, confirmaciones, etc., ayudan a determinar la existencia y adecuada valuación de los inventarios, así como para investigar el origen de las diferencias, mermas, etcétera.

- 35 j) Registros adecuados para el control de las existencias propiedad de terceros en almacenes de la empresa.
- Cuando existen mercancías propiedad de terceros en consignación, en custodia, etc., se requiere de controles físicos, documentales y en registros que capten oportunamente sus entradas y salidas de los almacenes, con el propósito de distinguirlas de las propias.
- 37 k) Comparación periódica de la suma de los registros auxiliares con el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- 38 Con el propósito de asegurar la corrección de la cifra total de inventarios, es necesario verificar periódicamente la igualdad entre el saldo de la cuenta de mayor y la suma de registros auxiliares, e investigar y ajustar, en su caso, las diferencias, previa la correspondiente autorización.
- 39 l) Comprobación de los inventarios físicos por personal interno independiente.
- 40 Es conveniente que personal distinto (por ejemplo: auditoría interna) de quien autoriza, custodia, registra y tenga acceso a los almacenes lleve a cabo comprobaciones de que los inventarios físicos han sido efectuados, adecuadamente, desde su planeación hasta el ajuste en registros contables.
- 41 m) Procedimientos para determinar la pérdida de valor de los inventarios y el registro de las estimaciones correspondientes.
- 42 En atención a que pueden generarse pérdidas de valor de los inventarios en el proceso de las operaciones de la empresa, deben existir procedimientos permanentes que permitan identificar las existencias con estos problemas, lo que dará lugar, previos los estudios y autorizaciones correspondientes, a correcciones en su valuación mediante estimaciones o cancelaciones.
- 43 n) Adecuada protección a la entidad mediante la contratación de seguros y fianzas.
- 44 Una medida complementaria de control interno, desde el punto de vista de la protección de sus inventarios, lo constituye un adecuado plan de seguros y la contratación de fianzas de fidelidad del personal que maneja estos bienes.
- 45 o) Sistemas de información sobre cifras actualizadas (En caso de entornos inflacionarios de acuerdo con el boletín B-10 de las normas de información financiera).
- 46 Es necesaria la existencia de sistemas de información para la determinación y registro de los efectos de la inflación, que incluyan:
- 47 • Medios que permitan asegurar que se actualicen todos los inventarios.
  - 48 — Análisis de costo mercado el menor.
  - 49 — En los casos en que se apliquen índices generales o específicos de precios, la empresa deberá mantener expedientes en los cuales se documenten

los análisis por antigüedad, cálculos y los índices utilizados, así como la evidencia de que éstos se han obtenido de una fuente apropiada.

- 50 — En relación al costo de ventas deben existir elementos objetivos y verificables que permitan determinar los costos actualizados al momento de su venta.
- 51 — Separación de funciones en cuanto a la preparación, supervisión y aprobación de la información actualizada.
- 52 — Verificación del adecuado y oportuno registro de las cifras actualizadas en los libros de contabilidad.

6120

### Materialidad y riesgo de auditoría

- 53 En la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, en las áreas de inventarios y costo de ventas, el auditor debe considerar entre otros elementos, la materialidad de estos renglones en relación a los estados financieros en su conjunto, así como los riesgos de auditoría.
- 54 La planeación de las pruebas de auditoría en las áreas de inventarios y costo de ventas debe incluir el análisis de los factores o condiciones que pueden 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 técnicas de muestreo. Ejemplos de estos factores pueden ser los siguientes:
  - 55 • Naturaleza y características propias del inventario.
  - 56 • Cambios o fluctuaciones importantes en márgenes de utilidad, precios de materiales, demanda de productos, niveles y clases de inventarios o producción, métodos para determinar costos de producción, incluyendo la clasificación, acumulación o aplicación de gastos indirectos.
  - 57 • Lanzamiento de nuevos productos, cambios tecnológicos o modificaciones de ingeniería.
  - 58 • Nuevos productos o reducción de precios de la competencia.
  - 59 • Productos discontinuados.
  - 60 • Importancia de producción defectuosa o reprocesada.
  - 61 • Disminución o aumento de la capacidad instalada y usada.
  - 62 • Producción y embarques importantes cerca del fin del ejercicio.
  - 63 • Efecto de regulaciones oficiales, controles de precios, restricción de importaciones o exportaciones, etcétera.

- 64 • Contratos importantes con términos y condiciones específicas en cuanto a calidad, fechas de entrega, penas convencionales por incumplimiento, etcétera.
- 65 • Falta de procedimientos para salvaguarda física.
- 66 • Falta de segregación adecuada de funciones.
- 67 • Deficiencias en los procedimientos para inventarios físicos.
- 68 • Frecuencia de ajustes importantes por inventarios físicos.
- 69 • Inventarios físicos en fechas que difieran de la del fin del ejercicio.
- 70 • Inventarios físicos rotatorios en lugar de totales.
- 71 • Cambios propuestos o definidos para practicar inventarios físicos rotatorios en vez de totales.
- 72 • Registros auxiliares poco confiables.
- 73 • Cifras importantes de inventarios identificados como obsoletos o de lento movimiento, pero no investigados ni registrados como tales.
- 74 • Materiales en poder de terceros o recibidos de terceros.
- 75 • Características del sistema de costos de control de inventarios o del método de valuación y cambios en los mismos.
- 76 • Procedimientos deficientes para la revisión o actualización de costos unitarios, etcétera.

### Procedimientos recomendados

#### Planeación

- 77 De acuerdo con el Boletín 3040, *Planeación de una auditoría de estados financieros*, el auditor deberá efectuar una planeación adecuada para alcanzar sus objetivos en la forma más eficiente posible, considerando siempre los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.
- 78 En la planeación, el auditor debe obtener información sobre las características del inventario y costo de ventas, tales como los sistemas de costos, métodos de valuación, procedimientos utilizados, reglas particulares de valuación y presentación, incluyendo su aplicación consistente, etc. Dichas características incluyen la forma en que opera la empresa, sus condiciones jurídicas, sistemas de información (manual o TI), políticas de registro, estructura y calidad de la organización, segregación de funciones, definición de líneas de autoridad y responsabilidad, existencia de auditoría interna, etc., y, en su caso, determinar las posibles limitaciones que pueden afectar su trabajo y opinión.

**Técnicas de revisión analítica**

- 79 Para conocer la importancia de la relación de inventarios y costo de ventas dentro de la estructura financiera, identificar cambios significativos o transacciones no usuales, etc., el auditor deberá aplicar, entre otras, las siguientes técnicas:
- 80 a) Comparación de cifras a costos históricos y actualizados con las de ejercicios anteriores, tomando como referencia los índices de inflación generales y/o específicos, fluctuaciones en precios, cambiarias, etc., para juzgar si las variaciones (o su ausencia) y las tendencias son lógicas.
- 81 b) Análisis de razones financieras como costo de ventas a ventas, rotación de inventarios, etc., determinadas sobre cifras tanto históricas como actualizadas, para identificar variaciones y tendencias, así como para juzgar la razonabilidad de éstas con base en el conocimiento general del negocio y de su entorno.
- 82 c) De ser posible, comparación de cifras con la información disponible de empresas del ramo.
- 83 d) Obtener explicación de variaciones importantes e investigar cualquier relación no usual e inesperada entre el año actual y anterior, contra presupuestos, etc., tales como:
- 84 • Volumen de producción (unidades y valores) por producto y localidad.
  - 85 • Porcentajes de materias primas, mano de obra e indirectos.
  - 86 • Consumo de materiales y desperdicios.
  - 87 • Márgenes de utilidad.
  - 88 • Diferencias de inventarios.
  - 89 • Rotación o días en existencia.
  - 90 • Índice de inventarios obsoletos o de lento movimiento.
  - 91 • Antigüedad de los inventarios.
  - 92 • Cálculos globales del costo de producción y de ventas.
  - 93 • Conciliaciones de las cantidades embarcadas con las facturadas y de las cantidades pedidas contra lo embarcado, etcétera.

**Estudio y evaluación preliminar del control interno**

- 94 Llevar a cabo el estudio y evaluación preliminar del control interno contable existente y la localización de controles clave para el manejo de los inventarios y costo de ventas, incluyendo su actualización. Lo anterior incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de TI, particularmente en aplicaciones importantes donde la información se procesa sin dejar huellas visibles, tales como la determinación de costos unitarios,

producción de información por excepción, prorrates, recopilación y valuación de inventarios, etc. En su caso, deberá determinarse y documentarse la justificación del enfoque de la revisión, sea alrededor o por medio del computador.

- 95 Habiéndose determinado, en forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno contable a través del seguimiento y observación de las transacciones y de la existencia de los controles clave y, considerando la materialidad y el riesgo de auditoría en las áreas de inventarios y costo de ventas, el auditor estará en posición de definir la naturaleza de los procedimientos de auditoría, tanto de cumplimiento como sustantivos con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

#### Pruebas de cumplimiento

- 96 Desarrollar pruebas de cumplimiento que proporcionen el grado de seguridad razonable de que los procedimientos de control interno, en los que se deposita confianza, existen y se aplican eficazmente. Esas pruebas son necesarias, ya que se relacionan con procedimientos claves de control que han sido considerados en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
- 97 En términos generales, las pruebas de cumplimiento se enfocan a corroborar el funcionamiento de los controles internos clave, algunos de los cuales se describen en los párrafos 15 al 52; por tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función a las circunstancias particulares de cada entidad.
- 98 Algunas de las pruebas de cumplimiento aplicables a las áreas de inventarios y costos de ventas, cuya ejecución se realiza mediante la aplicación de las técnicas de auditoría ya conocidas (inspección de documentación, entrevistas, cálculos globales, revisión analítica, etc.), son las siguientes:
- 99 • Observación, dando seguimiento al flujo de desarrollo de los procedimientos ejecutados en la realización de las principales transacciones, tales como: recepción de inventarios, su proceso, trasposos entre las áreas de producción, adecuada custodia, correcto y oportuno embarque, etc., constatando la adecuada segregación de funciones, asignación de responsabilidades y autoridad, existencia de formas, registros y archivos.
- 100 • Revisión selectiva de compras, inspeccionando la documentación soporte, su adecuada autorización y registro oportuno en libros y auxiliares.
- 101 • Revisión de la adecuada determinación de costos unitarios de producción, incluyendo la aplicación de los diversos elementos del costo (materias primas, mano de obra y gastos indirectos).
- 102 • Comprobación de movimientos internos y a otros almacenes.
- 103 • Pruebas de los embarques, comprobando el costo de ventas y la facturación respectiva.
- 104 • Comprobar los sistemas y métodos de valuación, incluyendo su autorización y su aplicación consistente.

**Pruebas sustantivas**

- 105 Como resultado de la planeación que incluyó, entre otros aspectos, el estudio y evaluación del control interno, el desarrollo de las pruebas de cumplimiento y considerando nuevamente factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

**Propiedad**

- 106 El auditor deberá comprobar que los inventarios presentados en los estados financieros son propiedad de la empresa, mediante la inspección de la documentación comprobatoria correspondiente.

**Existencia e integridad****107 Evaluación de la planeación de la toma física de inventarios**

- 108 Cerciorarse de que haya una planeación adecuada para la toma de los inventarios físicos, la cual esté debidamente documentada en instructivos y que sean del conocimiento oportuno de los participantes. Esta planeación debe cubrir los siguientes aspectos:

- 109 a) Controles que aseguren la clasificación adecuada y acomodo físico anticipado de las diferentes partidas del inventario, la inclusión de la totalidad de los inventarios propiedad de la empresa y de aquéllos propiedad de terceros bajo su custodia.
- 110 b) Participación de personal capacitado con conocimientos de las características de los inventarios.
- 111 c) Procedimientos para la identificación de inventarios dañados o con indicios de lento movimiento, obsolescencia, etcétera.
- 112 d) Medidas para asegurar la corrección de los conteos (responsables, supervisión, mesa de control, pre conteos, segundos conteos, auditoría interna, etcétera).
- 113 e) Controles sobre el corte de formas, incluyendo los marbetes y listas de inventarios.
- 114 f) Medidas para el control de existencias que tengan movimiento durante el inventario físico.
- 115 g) Identificación de los inventarios ubicados en distintas sucursales, fábricas, almacenes y en poder de terceros.

**116 Observación del inventario físico**

- 117 Con base en la evaluación de la planeación de la toma de inventario físico, el auditor debe determinar el alcance de sus pruebas y tendrá obligación, invariablemente de llevarlas a cabo con el propósito de comprobar la corrección del inventario físico. Estas pruebas se llevarán a cabo observando que los procedimientos se estén efectuando conforme a lo planeado.

- 118 Cuando por la naturaleza de los productos, el auditor no tenga los conocimientos necesarios para identificar, contar o determinar las condiciones de las existencias, deberá asesorarse de expertos en la realización de sus pruebas y, en su caso, obtener confirmaciones por escrito de ellos.
- 119 Deberá considerarse la detección de partidas de inventarios que hayan perdido su valor por deterioro físico, lento movimiento, etcétera.

6120

**120 Revisión del corte de operaciones**

- 121 Determinar la adecuada relación entre el inventario físico y el inventario según libros, así como la correcta determinación del costo de ventas del ejercicio, considerando el efecto del corte de los movimientos de mercancías. Al comprobar el corte de recepción se debe verificar que todos los materiales recibidos y los que estén en tránsito hasta la fecha del inventario, inclusive, han sido considerados en el inventario y que ha sido registrado el pasivo correspondiente. Al verificar el corte de embarques, se debe comprobar que todos los artículos embarcados hasta la fecha de la toma física, inclusive, han quedado excluidos del inventario, y que contablemente las cuentas de ventas y costo de ventas han sido afectadas correctamente dentro del periodo terminado a la fecha del inventario, y que otro tipo de embarques también quedaron debidamente contabilizados.
- 122 Este corte también debe incluir los relativos a movimientos internos entre almacenes, plantas, departamentos, en consignación, maquilas, etc., así como las transacciones relativas a mercancías en tránsito y anticipos a proveedores.
- 123 Es indispensable que la revisión de este corte de operaciones se efectúe en dos etapas:
- 124 a) Tomando nota antes, durante e inmediatamente después del inventario físico, de la documentación con que se controlan las entradas y salidas de mercancías, asegurándose que las últimas entradas y las últimas salidas se incluyeron y se excluyeron, respectivamente, de los conteos. También se deberán considerar los movimientos entre inventarios.
- 125 b) Verificando su correcto registro en libros en el periodo que corresponda.

**126 Comprobación de existencias en poder de terceros**

- 127 Verificar las existencias de mercancías de la empresa en poder de terceros, tales como consignatarios, almacenes de depósito, maquiladores, etc., mediante recuento físico, confirmaciones directas y/o examinando la documentación soporte (certificados de depósito, contratos, etcétera).

**128 Comprobación de existencias de terceros en poder de la empresa**

- 129 Obtener confirmación de los propietarios de la mercancía que la empresa tenga en su custodia (para maquila, en comisión, etc.) y/ o examinar la documentación soporte correspondiente, observando que las existencias de terceros no formen parte física y contablemente de las propias de la empresa.

**130 Observación y pruebas físicas de inventarios rotatorios**

- 131 Algunas empresas efectúan sus inventarios físicos en forma rotativa durante el ejercicio, cubriendo la totalidad de las mismas. En estos casos, dichos inventarios rotatorios sólo serán aceptables si el control interno, en su conjunto, incluyendo los procedimientos para la toma de los inventarios físicos, es confiable. Dicho control interno debe incluir factores tales como:
- 132 a) Registros de inventarios perpetuos que aseguren la determinación constante y correcta de existencias.
- 133 b) Controles efectivos que permitan confiar en los registros de inventarios perpetuos, tales como controles físicos y documentales sobre movimientos, verificaciones de auditores internos o por personal independiente de los departamentos de costos, producción y compras.
- 134 c) Procedimientos seguidos por la empresa que aseguren que los excedentes o faltantes de lo que se recuenta en determinado momento, no se compensen con faltantes o excedentes en otros departamentos que no se están contando.
- 135 d) Conteo físico de todos los inventarios en plazos razonables, en función a las características de la empresa, de sus inventarios y de la experiencia de los resultados obtenidos, lo cual debe indicar que las diferencias no hayan sido significativas en forma constante durante el ejercicio.
- 136 e) Investigación oportuna de los resultados de los inventarios rotatorios y que los registros de inventarios perpetuos se ajusten oportunamente, en su caso, con base en los resultados de los conteos.
- 137 Una vez que se verifique que se reúnen los anteriores requisitos, se deberán considerar los procedimientos aplicables de auditoría en relación con los inventarios físicos, corte de operaciones, etcétera.
- 138 Observación y pruebas físicas de la toma de inventarios en fecha distinta a la de fin del ejercicio.
- 139 La aceptación de la toma de inventarios físicos a una fecha distinta a la del cierre del ejercicio, dependerá del control interno existente. Con objeto de reducir la posibilidad de errores en los registros de los movimientos y que sea representativo de la cifra a dictaminar, el lapso entre la toma del inventario y la fecha de cierre del ejercicio debe ser el menor posible.
- 140 De considerarse necesario, el auditor deberá revisar la razonabilidad de los movimientos habidos entre la fecha de la toma de inventarios físicos y la del fin del ejercicio, por medio de otros procedimientos, como serían los siguientes:
- 141 a) Revisión de los movimientos en las distintas cuentas de inventarios, incluyendo el examen de la documentación que los origina y, en su caso, obtención de explicaciones satisfactorias sobre movimientos poco usuales o anormales.

- 142 b) Comprobación del cálculo uniforme del costo unitario de los inventarios de acuerdo con el método establecido, tanto a costos históricos como actualizados, esto es, observando que no haya cambios en el método de valuación.
- 143 c) Revisión de porcentajes de utilidad bruta, incluyendo la obtención de información satisfactoria sobre variaciones, considerando costos históricos y actualizados, cálculos globales por unidades de ser posible, etcétera.
- 144 d) Revisión de aumentos y disminuciones importantes en el monto de las existencias, incluyendo la obtención de información satisfactoria sobre variaciones.
- 145 e) Comprobación de que las rupturas, faltantes y mermas normales (incluyendo variaciones en consumo), se hayan considerado en las cuentas de inventarios o provisionadas con estimaciones.
- 146 Cuando existan diferencias importantes localizadas en el desarrollo de los procedimientos antes indicados, deberá considerarse la necesidad de que se efectúen pruebas físicas complementarias al cierre del ejercicio sobre los artículos más significativos.

**147 Comprobación de la suma y costeo de los inventarios físicos**

- 148 Es necesario que el auditor aplique los siguientes procedimientos con el alcance necesario en las circunstancias:
- 149 a) Verificar el corte de marbetes y/o listados, lo cual implica comparar las unidades según los marbetes o listados utilizados, con las relaciones de inventarios y viceversa.
- 150 b) Comparar las unidades contadas según pruebas físicas del auditor, con las relaciones del inventario.
- 151 c) Verificar que los costos unitarios utilizados coincidan con los registros contables.
- 152 d) Verificar las operaciones aritméticas.
- 153 e) Comparar la suma de las relaciones valuadas con los saldos de las cuentas de mayor, asegurándose de que se hayan investigado, autorizado y registrado los ajustes resultantes de los inventarios físicos.
- 154 f) Evaluar las aplicaciones específicas de TI cuando éste valúa, compila, suma los inventarios, ajusta el costo de ventas, las diferencias y variaciones, etc., y, en las circunstancias, determinar y documentar el enfoque de los procedimientos por aplicar alrededor o a través del computador.

**155 Procedimientos aplicables en el caso que no se haya podido observar el inventario físico inicial y/o final**

- 156 En caso de que al auditor se le soliciten sus servicios profesionales en fecha posterior a la toma física de los inventarios, ya sea el inicial y/o el final del periodo sujeto a examen, deberá evaluar si es necesario que se realice otro inventario y las pruebas

que considere necesarias. Para ello, deberá satisfacerse de la razonabilidad de los movimientos habidos entre la fecha de su observación y las del inicio o del término del ejercicio, evaluando la razonabilidad de los movimientos habidos entre esas fechas.

- 157 Si no es posible llevar a cabo los procedimientos en la forma recomendada en el párrafo anterior, en las circunstancias, el auditor aplicará, entre otros, los siguientes procedimientos supletorios:
- 158 a) Examen de evidencia documental suficiente y competente de que se practicaron inventarios físicos y de que los procedimientos seguidos garantizaron la correcta determinación de las existencias. Dicho examen comprenderá revisión de las instrucciones escritas para la toma y corte de los inventarios, los marbetes y listados de conteo y su suma, revisión de los papeles de trabajo del anterior auditor (si lo hubo), cálculos globales por unidades de ser posible, comparaciones de costos unitarios entre periodos, índices de rotaciones, etcétera.
- 159 b) En su caso, obtener confirmación de existencias en poder de terceros.
- 160 c) Revisar transacciones posteriores que comprueben fehacientemente la existencia de los inventarios.
- 161 d) Examinar la documentación que ampare entradas y salidas de inventarios.
- 162 e) Efectuar conteos selectivos y conciliaciones con las cifras del inventario.
- 163 f) Comprobar el corte de operaciones.
- 164 g) Verificar la corrección aritmética de los inventarios físicos.
- 165 h) Probar la valuación a costos históricos y actualizados.
- 166 i) Verificar la razonabilidad de la estimación por pérdida de valor, de tal forma que no se traspasen pérdidas de un ejercicio a otro.

## Valuación

### 167 Pruebas de valuación del inventario y del costo de ventas

- 168 Con base en el conocimiento del sistema de costos y métodos de valuación y de las pruebas que se efectuaron de los mismos, el auditor debe satisfacerse de que los inventarios estén valuados de acuerdo con las normas de información financiera aplicadas consistentemente.
- 169 Deberá verificarse que el importe de los inventarios a costos históricos y, en su caso, actualizados, que cumplan con lo dispuesto en las Normas de Información Financiera.
- 170 Deberá cerciorarse de que los métodos de valuación sean los adecuados a las necesidades de la empresa, que hayan sido autorizados y aplicados consistentemente y que los valores no excedan al de realización.

**171 Revisión de mercancías en tránsito**

- 172 a) Examinar la documentación que compruebe la propiedad del bien (contrato de compra-venta, pedido, factura, etc.), y su registro en el periodo correspondiente.
- 173 b) Verificar, en su caso, la recepción posterior de los inventarios en tránsito.
- 174 c) Obtener confirmación de proveedores, agentes aduanales u otros intermediarios.
- 174 d) Investigar las partidas de conciliación con proveedores y la razón de las mercancías en tránsito antiguas.
- 175 e) Examinar el corte de operaciones.
- 176 Vigilar, por medio del corte de operaciones, que en la fecha del inventario físico se hayan excluido del saldo de mercancías en tránsito todas las mercancías recibidas por la empresa, aun cuando no se hubiera recibido la factura del proveedor, verificando, además que éstas se incluyan como parte del inventario, tanto físico como en libros.
- 177 f) Comprobar la actualización de cifras.
- 178 Comprobar que las mercancías en tránsito sean actualizadas con el mismo método usado para los demás inventarios.

**179 Verificación de anticipos a proveedores.**

- 180 a) Inspeccionar la documentación comprobatoria, incluyendo los recibos de pago, contratos, convenios, etc., observando si las condiciones de la operación contienen restricciones o compromisos.
- 181 b) Verificar la posterior recepción de los inventarios.
- 182 c) Obtener la confirmación de los anticipos entregados.
- 183 d) Investigar las partidas de conciliación con proveedores y la razón de anticipos antiguos.
- 184 e) Comprobar, en su caso, la actualización de cifras.

**185 Verificación de las estimaciones por pérdidas de valor en inventarios**

- 186 Las siguientes condiciones, entre otras, pueden ser indicativas de que se puede sufrir una pérdida por baja de valor de los inventarios:
- 187 a) Mal estado físico.
- 188 b) Obsolescencia por cambios o avances tecnológicos, cambios de moda y estacionales y, en general, por baja demanda en el mercado.
- 189 c) Limitación para su reposición por cambios en las condiciones de mercado, reglamentaciones gubernamentales, cierre o apertura de fronteras, etcétera.

- 190 d) Lento movimiento o exceso en existencia.
- 191 e) Que no vayan a ser utilizados en futuras producciones.
- 192 f) Cambios en los precios y cotizaciones en el mercado.
- 193 La empresa deberá efectuar un estudio sobre los inventarios para identificar las condiciones antes descritas, y el auditor deberá comprobar la razonabilidad de dicho estudio a través de la aplicación de ciertos procedimientos, tales como: la inspección física de las existencias, revisión de reportes internos y de movimientos en registros de control, examen del resultado de la realización del inventario, cotejos contra presupuestos de consumos, entrevistas con almacenistas y funcionarios de la empresa, declaraciones de funcionarios y técnicos, rotación de inventarios, examen de reportes del mercado interno y externo, condición de la economía, apertura o cierre de fronteras, lectura de actas de juntas del consejo y de asambleas de los accionistas, etc. Asimismo, si en las pruebas físicas se determinaron inventarios con problemas de pérdidas de valor, las partidas deberán localizarse en los listados de valuación de inventarios.
- 194 Con base en los resultados del estudio anterior, el cual deberá ser debidamente documentado, el auditor determinará la posible existencia de pérdidas de valor en inventarios, en cuyo caso deberá cerciorarse de que exista una estimación suficiente para absorber estas pérdidas. Lo anterior, no solamente se refiere a las existencias de productos terminados, sino también a las de productos semiterminados, en proceso de fabricación, materias primas, mercancías en tránsito, anticipos a proveedores y en poder de terceros.

### **Declaraciones**

#### **195 Obtención de declaraciones de la administración**

- 196 Cerciorarse de que en la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relevantes a inventarios y costo de ventas, tales como métodos usados, consistencia en su aplicación, pérdidas por baja de valor, existencias de gravámenes y otras restricciones, compromisos, etcétera.

### **Presentación y revelación**

- 197 Cerciorarse de que existe revelación adecuada en los estados financieros.
- 198 Comprobar que en los estados financieros o en sus notas, se revele lo siguiente:
- 199 a) Principales grupos que integran los inventarios.
- 200 b) Métodos seguidos para la valuación de los inventarios y del costo de ventas, tanto a costos históricos como su actualización, así como, en su caso, divulgación y justificación de los cambios en los métodos.

- 201 c) Estimaciones por pérdidas de valor.
- 202 d) Gravámenes sobre los inventarios.
- 203 e) Compromisos de compras o de ventas de inventarios a plazo mayor de un año o a un precio fijo, así como cualquier otro compromiso, incluyendo garantías sobre los productos vendidos.
- 204 f) Actualización de cifras de costo de ventas por consumo de capas de inventarios de periodos anteriores, en el caso de utilizarse el método UEPS de valuación de inventarios.
- 205 g) Presentación de cifras actualizadas en los estados financieros, en función a las disposiciones normativas vigentes de las normas de información financiera.

**Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 206 Este boletín se emitió en noviembre de 1988 y fue revisado en enero de 2011.

---

**Boletín 6130**

**PAGOS ANTICIPADOS**

**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Generalidades.....	1
Alcance y limitaciones.....	2
Objetivo del boletín .....	3
Objetivos de auditoría .....	4 al 8
Control interno .....	9 al 16
Materialidad y riesgo de auditoría.....	17 al 24
Procedimientos de auditoría	
• Planeación .....	25
• Estudio y evaluación preliminar del control interno.....	26
• Revisión analítica .....	27
• Pruebas sustantivas.....	28 al 36
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	37

---



---

## **BOLETÍN 6130**

### **PAGOS ANTICIPADOS**

#### **Generalidades**

- 1 Las Normas de Información Financiera establecen que: “Los pagos anticipados representan una erogación efectuada por servicios que se van a recibir o por bienes que se van a consumir en el uso exclusivo del negocio y cuyo propósito no es el de venderlos ni utilizarlos en el proceso productivo. Asimismo, los pagos anticipados igual que los activos intangibles, constituyen en la mayoría de los casos, un bien incorpóreo, que implica un derecho o privilegio y para que puedan reconocerse deberán ser capaces de generar beneficios o evitar desembolsos contra resultados futuros”. Dentro de este grupo se incluyen: seguros, intereses, muestras y literaturas médicas, papelería, rentas, material publicitario, regalías, impuesto predial y derechos pagados, así como conceptos semejantes.

#### **Alcance y limitaciones**

- 2 Los aspectos fundamentales relativos al estudio y evaluación del control interno y los procedimientos de auditoría que se mencionan en este boletín, se refieren a los conceptos señalados en el párrafo anterior y no se refieren a impuestos diferidos, crédito mercantil proveniente de la adquisición de empresas ni a intangibles.

#### **Objetivo del boletín**

- 3 El objetivo del presente boletín es establecer los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de pagos anticipados, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada empresa.

#### **Objetivos de auditoría**

- 4 Los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos al examen de los pagos anticipados, son los siguientes:
- 5 a) Comprobar la propiedad de los artículos y útiles sujetos a consumo, de los derechos a recibir servicios futuros, así como su correcta aplicación a los resultados de operación conforme se utilicen o devenguen.
- 6 b) Verificar la existencia e integridad de los servicios pagados por anticipado y que los cargos a resultados en el ejercicio, comprendan las porciones devengadas por servicios efectivamente recibidos.
- 7 c) Comprobar su correcta valuación.
- 8 d) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

### Control interno

- 9 El estudio y evaluación del control interno deberá efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de esta Comisión. Consecuentemente, deberán cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a los controles relativos a Tecnología de Información (TI).
- 10 La existencia de controles en TI servirá de base para que las transacciones relativas a pagos anticipados se efectúen de conformidad con los criterios establecidos por la administración.
- 11 Ejemplos de los controles internos clave pueden ser los siguientes:
  - 12 • Aprobación por parte de la administración, para efectuar erogaciones por pagos anticipados.
  - 13 • Adecuada custodia física de los bienes cargados a pagos anticipados.
  - 14 • Existencia de políticas definidas sobre los conceptos que deben ser tratados como pagos anticipados.
  - 15 • Existencia de registros que permitan identificar el origen de los pagos y las bases para su aplicación a resultados.
  - 16 • Revisión periódica de la vigencia de los servicios por recibir o artículos por consumir y, en consecuencia, su aplicación a periodos futuros.

### Materialidad y riesgo de auditoría

- 17 En la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría en el área de pagos anticipados, el auditor debe considerar, entre otros elementos, la materialidad de este rubro en relación con los estados financieros tomados en su conjunto, así como los riesgos de auditoría.
- 18 La planeación de las pruebas de auditoría en relación con los pagos anticipados, debe incluir el análisis de los factores o condiciones que pueden 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 a que los controles relativos no lo detecten, o bien, que el auditor no lo descubra.
- 19 Ejemplos de estos factores pueden ser los siguientes:
  - 20 a) Las políticas en cuanto al monto y naturaleza de las partidas a ser registradas, así como los cambios importantes en relación con dichas políticas.
  - 21 b) Estimaciones que afecten el valor en libros de los pagos anticipados.
  - 22 c) Pagos anticipados devengados y no registrados en resultados.
  - 23 d) Registros poco confiables.

- 24 e) Contratos importantes con términos y condiciones específicas en cuanto a fechas, penas convencionales por incumplimiento, incluyendo su cancelación, etcétera.

### Procedimientos de auditoría

- Planeación
- 25 De acuerdo con el Boletín 3040, *Planeación de una auditoría de estados financieros* de las normas de auditoría, el auditor deberá efectuar una planeación adecuada para alcanzar sus objetivos en la forma más eficiente, considerando los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría. En la planeación, el auditor debe obtener información sobre las características de los pagos anticipados.
- Estudio y evaluación preliminar del control interno
- 26 En virtud de que los procedimientos de auditoría aplicables al área de pagos anticipados son generalmente a base de pruebas sustantivas, la revisión del control interno podría limitarse a aquellos controles que realmente sean relevantes.
- Revisión analítica
- 27 El auditor utiliza los procedimientos de revisión analítica durante el proceso de planeación para conocer las operaciones y funcionamiento de la empresa, y con el fin de localizar e identificar cambios significativos o transacciones inusuales. Algunos de estos procedimientos pueden ser: efectuar pruebas globales a efecto de verificar la razonabilidad de la aplicación a resultados y los saldos por devengar; así como, cuando sea aplicable (inventarios de propaganda, publicidad y papelería), hacer comparaciones de cifras de ejercicios anteriores para juzgar si las variaciones y las tendencias son lógicas, incluyendo la explicación de variaciones importantes.
- Pruebas sustantivas
- 28 Como resultado de la planeación y del estudio y evaluación preliminar del control interno, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas con el alcance y oportunidad que considere necesarias en las circunstancias. Algunos de los procedimientos de aplicación general que permiten al auditor obtener evidencia suficiente y competente, respecto a la identificación y revelación en los estados financieros de los pagos anticipados, son los siguientes:
- 29 — *Propiedad*. Deberá examinarse la documentación de desembolsos, contratos, títulos de propiedad y la autorización que ampare las adiciones y comprobación del cumplimiento, con las reglas contables que distingan los pagos anticipados de los gastos de operación.
- 30 — *Existencia e integridad*. Deberán aplicarse los siguientes procedimientos:
- 31  Examinar los incrementos del periodo auditado, investigando si representan desembolsos que vayan a proporcionar beneficios futuros.
  - 32  Inspección física de inventarios (cuando proceda) y verificación de su integridad.

- 33 □ Inspección de la autorización de cancelaciones.
- 34 — *Valuación.* Cerciorarse de la correcta valuación y registro de los diferentes tipos de pagos anticipados, a la luz de los principios de contabilidad generalmente aceptados, verificando que los gastos anticipados se hayan registrado únicamente cuando hayan sido erogados. Es decir, que no hayan sido incorporados al balance general de la empresa, exclusivamente como resultado de apreciaciones subjetivas, y evaluar la razonabilidad de la recuperación del saldo final cuando exista la perspectiva de cancelar la operación.
- 35 — *Declaraciones.* Si se considera relevante obtener una carta de la gerencia en la que se confirme el resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios de la empresa (Boletín 3080, *Declaraciones de la administración*, de las normas de auditoría).
- 36 — *Presentación y revelación.* Como procedimiento de auditoría y como objetivo final de la revisión, el auditor deberá cerciorarse de que exista una adecuada revelación y presentación en los estados financieros.

**Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 37 Este boletín se emitió en el mes de diciembre de 1990 y fue revisado en enero de 2011.

---

Boletín 6140

GUÍA DE AUDITORÍA RELACIONADA CON ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS  
Y COMBINADOS, Y CON LA VALUACIÓN DE INVERSIONES PERMANENTES EN  
ACCIONES

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Generalidades.....	1 al 6
Alcance y limitaciones.....	7 al 9
Objetivo del boletín .....	10
Objetivos de auditoría .....	11 al 16
Control interno .....	17 al 23
Materialidad y riesgo de auditoría.....	24 al 30
Procedimientos de auditoría	
• Planeación .....	31 al 33
• Revisión analítica .....	34 al 38
• Estudio y evaluación del control interno .....	39
• Inspección física de los valores .....	40
• Confirmación.....	41
• Revisión de transacciones .....	42 y 43
• Comprobación de su valuación.....	44 al 54
• Declaraciones .....	55
• Procedimientos en relación con estados financieros consolidados o combinados.....	56 al 62
• Presentación y revelación .....	63 al 92
Vigencia .....	93

---



---

# BOLETÍN 6140

## GUÍA DE AUDITORÍA RELACIONADA CON ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y COMBINADOS, Y CON LA VALUACIÓN DE INVERSIONES PERMANENTES EN ACCIONES

### Generalidades

- 1 Las Normas de Información Financiera definen a las inversiones permanentes como aquellas efectuadas con instrumentos de capital emitidos por otras entidades con la intención de mantenerlas por un plazo indefinido; además, se realizan para ejercer control, control conjunto o influencia significativa y así tener injerencia sobre otras entidades, aun cuando pudiera haber otras razones para realizar este tipo de inversiones.
- 2 Por lo que se refiere a los estados financieros consolidados, se indica lo siguiente:
- 3 La información relativa a las relaciones de la compañía controladora y sus subsidiarias con terceros, así como el efecto de estas relaciones en la situación financiera y los resultados de operación de la entidad económica que integran, no puede ser comunicada a través de los estados financieros individuales de la compañía controladora. Para que esta comunicación sea adecuada, con base en el principio de la entidad analizado en el Boletín A-2, se requiere que los estados financieros incluyan todos los derechos, obligaciones, restricciones, patrimonio y resultados de operaciones de la compañía controladora y sus subsidiarias, ya que se trata de una sola empresa, lo que se logra con los estados financieros consolidados.
- 4 No obstante lo anterior, se reconoce que las empresas controladoras pueden optar por no presentar estados financieros consolidados únicamente cuando ella son, a su vez, una subsidiaria y sus accionistas controladores y no controladores (incluyendo a aquella participación sin derecho a voto) han manifestado su conformidad con ello y que estos estados financieros cumplen con normas de información financiera, si se observan ciertos requisitos.
- 5 Por lo que toca a los estados financieros combinados, se establece en la NIF a la que nos hemos venido refiriendo, que éstos tienen como objeto primordial presentar la información financiera de compañías afiliadas, que pertenezcan a un sector económico o gremio industrial, sólo en los casos en que dichas entidades cumplan con la característica de ser afiliadas.
- 6 Además, por lo que se refiere a las inversiones permanentes en acciones de asociadas (y en las de las subsidiarias, en relación a los estados financieros individuales de la tenedora), en la multicitada NIF se establece que deben valuarse a través del método de participación.

### Alcance y limitaciones

- 7 La presente NIF se refiere al examen de control interno y a los procedimientos de auditoría para comprobar la adecuada elaboración y presentación de los estados financieros consolidados y combinados, asimismo, se refiere también al establecimiento de los procedimientos de auditoría aplicables para el examen de las inversiones permanentes

en acciones de compañías subsidiarias y asociadas, así como de otras inversiones que también tengan el carácter de permanente.

- 8 Las inversiones en valores que efectúan las empresas de manera temporal con el fin de obtener un rendimiento y mantener la disponibilidad inmediata de efectivo, son objeto del Boletín 6100, *Efectivo y equivalentes de efectivo*.
- 9 Tampoco es objeto de la presente NIF la revisión del tratamiento contable de la conversión de estados financieros de subsidiarias y asociadas en el extranjero, de las obligaciones convertibles en acciones, de las fusiones, de las escisiones y de las asociaciones en participación.

### Objetivo del boletín

- 10 El objetivo de esta NIF es el de señalar los procedimientos de auditoría para la revisión de los estados financieros consolidados y combinados y la valuación de las inversiones permanentes en acciones.

### Objetivos de auditoría

- 11 Los objetivos de los procedimientos de auditoría son los siguientes:
  - 12 • Comprobar que cuando se den las condiciones de una compañía tenedora que ejerza control sobre otra u otras denominadas subsidiarias, se elaboren y presenten estados financieros consolidados, y que éstos se hayan formulado de acuerdo a las reglas particulares previstas.
  - 13 • Asegurarse que cuando se examinen los estados financieros individuales de la tenedora, preparados para cumplir con disposiciones legales o contractuales, se hayan observado los requisitos establecidos por las normas de información financiera.
  - 14 • Cerciorarse que los estados financieros combinados incluyan a compañías afiliadas que pertenezcan a un mismo sector económico o gremio industrial en que dichas entidades cumplan con la característica de ser afiliadas.
  - 15 • Verificar el cumplimiento de las reglas de valuación de las inversiones permanentes en acciones, así como su adecuada presentación en los estados financieros y revelación de restricciones o gravámenes sobre las mismas.
  - 16 • Comprobar la consistencia en la aplicación de los principios y reglas particulares de cuantificación y presentación.

### Control interno

- 17 El estudio y evaluación del control interno deberá efectuarse con forme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de esta Comisión.
- 18 A continuación se señalan algunos de los controles internos clave, específicos, que deberán verificarse durante la etapa relativa al estudio y evaluación del control interno:

- 19 • Aprobación de las adquisiciones, ventas y gravámenes de las inversiones, por parte de la Asamblea de Accionistas o del Consejo de Administración.
- 20 • Adecuada segregación de funciones para la adquisición y venta de acciones, cobro de dividendos, custodia de los títulos y registro de las operaciones.
- 21 • Existencia de registros adecuados para controlar las inversiones y su evaluación periódica.
- 22 • Revisiones periódicas para comprobar la existencia física de los títulos, así como su correcta valuación.
- 23 • Adecuada protección de la entidad mediante el afianzamiento de las personas responsables del manejo de los valores.

### Materialidad y riesgo de auditoría

- 24 En la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicables al rubro de inversiones permanentes en acciones, así como en la dictaminación de estados financieros consolidados o combinados, el auditor debe tener presente la materialidad de este activo en relación con los estados financieros tomados en su conjunto, y la importancia y trascendencia de la información financiera consolidada o combinada. De igual manera, y como consecuencia, el auditor deberá considerar el riesgo de auditoría.
- 25 La planeación de las pruebas de auditoría debe incluir el análisis de los factores o condiciones que pueden influir en la determinación del riesgo de auditoría. Dichos factores se pueden referir tanto al riesgo de error inherente, como al riesgo de que los controles relativos no lo detecten, o bien, que el auditor no los descubra. Ejemplos de estos factores, son los siguientes:
  - 26 • La naturaleza y características del negocio de que se trate.
  - 27 • La ausencia de una adecuada segregación de funciones.
  - 28 • Carencia de controles adecuados para el registro de las adquisiciones y ventas de estos activos.
  - 29 • Información poco confiable de las emisoras para la correcta valuación de las inversiones.
  - 30 • Ausencia de elementos objetivos que permitan comprobar que una compañía tenedora mantenga control efectivo sobre otra subsidiaria, o bien, influencia significativa sobre una o más compañías asociadas.

### Procedimientos de auditoría

#### Planeación

- 31 De acuerdo con el Boletín 3040, *Planeación de una auditoría de estados financieros*, el auditor deberá efectuar una planeación adecuada de su revisión, para alcanzar su

objetivos en la forma más eficiente posible, considerando para ello los aspectos antes comentados de materialidad y riesgo de auditoría.

- 32 En la fase de planeación, el auditor deberá obtener información sobre las características de las inversiones en acciones, así como de los porcentajes de participación en el capital social de las emisoras y el grado de control sobre las mismas. Esta información le permitirá al auditor conocer de antemano si la inversión o inversiones corresponden, en los términos de las Normas de Información Financiera, a acciones de compañías subsidiarias o asociadas, o bien, a otras de carácter minoritario, y si como consecuencia la empresa deberá preparar estados financieros consolidados y/o valuar las inversiones por el método de participación, o bien, actualizar su valor mediante la aplicación de los factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- 33 En el Apéndice I, se muestra una gráfica de decisiones que puede facilitar la clasificación de las inversiones en acciones de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior.

#### Revisión analítica

- 34 Con el fin de poder determinar la materialidad del rubro de inversiones permanentes en acciones dentro de la estructura financiera de la entidad, y asimismo identificar cambios significativos, transacciones inusuales, etcétera, el auditor podrá aplicar entre otras las siguientes pruebas:
- 35 a) Comparación de las cifras de los estados financieros consolidados, combinados o individuales, con las de los estados financieros respectivos del ejercicio anterior, tomando en consideración el incremento en los costos específicos, cuando se utilice este método de actualización en los activos fijos o inventarios; las fluctuaciones cambiantes; aportaciones o retiros de capital; decreto de dividendos; etcétera, para juzgar si las variaciones son razonables.
- 36 Asimismo, para una adecuada comparación el auditor deberá conocer de antemano las inversiones y desinversiones efectuadas en el ejercicio.
- 37 b) Análisis de razones financieras para juzgar si las variaciones son razonables de acuerdo a las circunstancias particulares de la entidad.
- 38 c) Comparación, cuando sea factible, de resultados y tendencias de la compañía, con la información de otras empresas del mismo giro o actividad.

#### Estudio y evaluación del control interno

- 39 Se deberá documentar el estudio y evaluación del control interno establecido para la preparación de la información financiera consolidada y para la valuación y control de las inversiones permanentes en acciones, llevándose a cabo las pruebas de cumplimiento que resulten aplicables en las circunstancias para que, con base en los resultados obtenidos, se determine la naturaleza, alcance y oportunidad de los demás procedimientos de auditoría.

**Inspección física de los valores**

- 40 Mediante el arqueo de las acciones o certificados que amparen las mismas, el auditor se podrá cerciorar de su existencia física, cupones adheridos y endosos, en su caso.

**Confirmación**

- 41 Consiste en la obtención directa de las instituciones depositarias de la confirmación de las acciones bajo su custodia, así como de las características de estos valores, cupones adheridos, restricciones, etcétera.

**Revisión de transacciones**

- 42 Mediante el examen de la documentación que ampara las adquisiciones y ventas de estas inversiones, el auditor se podrá cerciorar de la autenticidad de estas operaciones, así como de su correcta contabilización.
- 43 Asimismo, el auditor deberá verificar el adecuado registro de los dividendos cobrados y de las utilidades o pérdidas en la enajenación de acciones.

**Comprobación de su valuación**

- 44 El auditor deberá comprobar que las inversiones permanentes en acciones se encuentran correctamente valuadas, considerando para el efecto lo siguiente:
- 45 a) Independientemente de que una compañía controladora, de acuerdo con las disposiciones de las NIF B-8 y C-7, deba presentar estados financieros consolidados, la inversión en las acciones de la subsidiaria, así como de las asociadas, deberá valuarse por el método de participación, con base en los estados financieros de las emisoras.
- 46 Para el efecto, se deberán observar las reglas establecidas en la NIF C-7, tanto para la valuación a la fecha de la compra, como a la fecha de los estados financieros auditados.
- 47 Si el costo de la inversión difiere del valor en libros de las acciones al momento de la compra, el auditor deberá cerciorarse que a la diferencia se le haya dado el tratamiento previsto en la propia NIF C-7.
- 48 Asimismo, el periodo de amortización determinado por la empresa, tanto cuando se origine un exceso del costo de las acciones de subsidiarias o asociadas, sobre el valor en libros de la emisora (crédito mercantil), como cuando surja un exceso en el valor en libros sobre el costo de las acciones, dicho periodo o plazo de amortización no deberá exceder de veinte años y de cinco años, respectivamente.
- 49 Por otro lado, en el caso de que durante el ejercicio la proporción de la inversión de la tenedora en el capital social de la subsidiaria o asociada se haya modificado, la utilidad o la pérdida atribuible a la tenedora, así como la participación en las demás cuentas del capital de la subsidiaria o asociada de que se trate, deberá haberse calculado en la proporción que corresponda en cada porcentaje de participación.

- 50 En el caso de inversiones en empresas asociadas de países extranjeros en los que existan controles de cambios, restricciones para la remisión de utilidades o incertidumbre sobre la estabilidad monetaria, deberán estar valuadas por el método de participación o a su valor de realización, el que sea menor.
- 51 **b)** Tratándose de otras inversiones en compañías en las que no se tenga control o influencia significativa, se deberá comprobar que se hayan valuado al costo de adquisición actualizado por el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- 52 Sin embargo, si existiesen indicativos de que el valor de realización de la inversión fuese menor al costo actualizado, el auditor deberá cerciorarse que la diferencia se haya ajustado contra los resultados del ejercicio.
- 53 El auditor deberá verificar que, conforme se indica en la NIF C-7, los dividendos de ejercicios posteriores a la compra de las acciones, provenientes de estas inversiones, se hayan acreditado a los resultados del ejercicio en que se reciban.
- 54 **c)** En el caso de que existan planes formales de desinversión, ya sea por venta de las acciones, por cierre de operaciones de la compañía emisora, etcétera, la inversión permanente deberá continuar considerándose como tal, debiendo verificar el auditor que se hayan constituido estimaciones con cargo a los resultados del ejercicio, cuando el valor neto de realización esperado sea menor al que se encuentren registradas.

#### **Declaraciones**

- 55 El auditor deberá asegurarse de que en la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relevantes en relación con las inversiones en acciones.

#### **Procedimientos en relación con estados financieros consolidados o combinados**

- 56 **a)** Conocer con oportunidad la posible participación de otro u otros auditores en el examen que debe efectuarse sobre los estados financieros de las subsidiarias o afiliadas que se incluyan en la consolidación o combinación. En el caso de que participen otros auditores, es necesaria una adecuada comunicación con ellos, con objeto de asegurarse de obtener la información requerida con la debida oportunidad.
- 57 **b)** Identificar los saldos y transacciones entre las compañías participantes en la consolidación o combinación, con objeto de efectuar su eliminación conforme a las reglas de la NIF B-8.
- 58 **c)** Asegurarse de que tanto en la compañía tenedora como en las subsidiarias que formen parte de la consolidación; y de las compañías afiliadas que participen en la combinación de estados financieros, se apliquen uniformemente las Normas de Información Financiera, ante condiciones o circunstancias semejantes.
- 59 En el caso excepcional de estados financieros de subsidiarias o afiliadas preparados sobre bases diferentes a normas de información financiera aplicables, el auditor se deberá cerciorar de que dichos estados se hayan convertido a las normas de información financiera aplicables, antes de su consolidación o combinación.

- 60 d) Comprobar que la inversión en acciones se elimine contra el valor contable que tenían las acciones de la emisora en la fecha de la compra, y que a las diferencias entre ambos valores se les dé el mismo tratamiento al que se hizo mención en el párrafo 48 de estos procedimientos.
- 61 e) Cerciorarse que los estados financieros de compañías adquiridas durante el ejercicio al que se refiere la revisión, se incluyan en la consolidación a partir de la fecha en que dichas compañías adquirieron la calidad de subsidiarias. Por otro lado, en el caso de compañías que pierdan la calidad de subsidiarias, el auditor deberá comprobar que se dejen de incluir en la consolidación a partir del momento en que se pierda esa característica. Asimismo, como se señaló en el párrafo 49, en caso de que durante el ejercicio se modifique la proporción de la inversión, la utilidad o la pérdida atribuible a la controladora deberá haberse calculado en la proporción que corresponda a cada porcentaje de participación.
- 62 f) Asegurarse de que se den efectivamente las circunstancias que justifiquen que en la consolidación se omita la inclusión de alguna o algunas subsidiarias, de acuerdo con lo establecido para el efecto en la NIF B-8. En este caso, el auditor deberá comprobar que la inversión en cada una de las subsidiarias no consolidadas se haya valuado a través del método de participación o a su valor neto de realización, el que sea menor.

#### **Presentación y revelación**

- 63 El auditor deberá comprobar que exista una presentación y revelación adecuadas en los estados financieros, tomando en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:
- 64 Que en los estados financieros consolidados se cumpla con las reglas de presentación y revelación aplicables a los estados financieros en general, y adicionalmente:
- 65 a) Se indiquen las actividades más relevantes de la tenedora y de las subsidiarias más significativas.
- 66 b) Se revelen los nombres de las principales subsidiarias y la proporción de la inversión de la controladora en dichas subsidiarias.
- 67 c) Tratándose de subsidiarias no consolidadas, se señale la justificación para su exclusión, mostrándose en las notas a los estados financieros cierta información relevante sobre sus activos, pasivos y resultados, así como sobre el monto de la participación en el capital y en los resultados de operación.
- 68 d) Si por razones de control se consolidan compañías en las que se tiene una participación accionaria del 50 por ciento o menor, este hecho se revele.
- 69 e) Si de acuerdo con lo señalado en el 2o. párrafo del inciso c, párrafo 59, las utilidades disponibles en la subsidiaria de que se trate difieren en forma importante de las cifras que se determinen para la consolidación, por haberse aplicado prácticas diferentes a las normas de información financiera, se deberá comprobar que esta situación se revele en una nota a los estados financieros, así como el monto de la diferencia.

- 70 f) Se revele en las notas a los estados financieros el efecto en la situación financiera consolidada y en los resultados consolidados, por la incorporación o exclusión de las cifras de las subsidiarias adquiridas o vendidas durante el periodo.
- 71 g) Que el estado de resultados consolidado incluya en sus distintos renglones, los resultados de operación de las subsidiarias vendidas durante el periodo hasta la fecha en que perdieran la calidad de subsidiarias.
- 72 h) Se muestre en los resultados consolidados la utilidad o la pérdida obtenida en la venta de las acciones de subsidiarias.
- 73 i) Se presente en un solo renglón del estado del estado de flujos de efectivo los efectos de la compra o venta de subsidiarias.
- 74 j) Que el exceso final deudor entre el precio de compra y el valor contable de acciones de subsidiarias se presente en el último renglón del activo, y si fuera acreedor, después de los pasivos a largo plazo.
- 75 k) Se revele el método y periodo de amortización del o de los excesos a que se refiere el inciso anterior.
- 76 l) La participación no controladora se presente como último renglón del capital contable, debiéndose destacar la participación de los accionistas mayoritarios mediante un subtotal antes de la incorporación de la participación no controladora.
- 77 m) Que el estado de resultados consolidado muestre la utilidad neta consolidada, y en su parte final la distribución de la misma entre la controladora y los accionistas minoritarios.
- 78 n) Que la estimación para pérdidas en venta de acciones de subsidiarias o por cierre de operaciones de éstas, en el caso de planes formales en este sentido, se muestre en el balance general consolidado como último renglón del activo.
- 79 • En los estados financieros individuales de la empresa controladora, preparados para cumplir con disposiciones legales o contractuales, el auditor se deberá cerciorar de lo siguiente:
- 80 a) Se indique claramente que los estados financieros se refieren a la entidad legal.
- 81 b) Se divulgue la razón o razones válidas para la preparación de dichos estados financieros individuales.
- 82 c) Que las inversiones en las subsidiarias se presenten valuadas por el método de participación.
- 83 d) Se revele la existencia de estados financieros consolidados para que el lector pueda recurrir a ellos, indicándose que la evaluación de la situación financiera y de los resultados de operación de la entidad económica deben basarse en dichos estados consolidados.

- 84 e) Que en el caso de que no se presenten conjuntamente los estados financieros individuales y consolidados, en las notas relativas a los estados financieros individuales se divulguen datos condensados respecto a los activos, pasivos y resultados de operación consolidados.
- 85 • Respecto a las inversiones permanentes en asociadas, el auditor deberá asegurarse que se cumpla con las siguientes reglas de revelación:
- 86 a) Se informe que estas inversiones se encuentran valuadas por el método de participación.
- 87 b) Se muestre en el estado de resultados la participación que corresponda al ejercicio.
- 88 c) Que en los estados financieros o en sus notas se analice la inversión, indicándose la participación en los resultados acumulados y en las otras cuentas del capital.
- 89 d) Que si después de analizarse la diferencia entre el costo de las acciones y su valor contable al momento de la compra, resultara un diferencial, se revele éste indicando el periodo de su amortización y el importe amortizado en el ejercicio.
- 90 e) Que las estimaciones por planes formales de desinversión, registradas con cargo a los resultados del ejercicio, cuando el valor neto de realización esperado sea menor al que se encuentran registradas las inversiones, se muestren deducidas de la inversión misma.
- 91 • Las inversiones permanentes en acciones de compañías en las que no se tenga control o influencia significativa, que conforme se observa en el Apéndice I de este boletín, se deban valorar al costo actualizado por el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el auditor se deberá asegurar que se revele el método utilizado.
- 92 En su caso, se deberán revelar los ajustes del ejercicio (y su importe acumulado), originados cuando el valor de realización sea menor al costo actualizado.

### Vigencia

- 93 Este boletín fue emitido en enero de 1992 y fue revisado en enero de 2011.



---

Boletín 6150

INMUEBLES MAQUINARIA Y EQUIPO

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Generalidades.....	1
Objetivo del boletín .....	2
Objetivos de auditoría .....	3 al 10
Control interno .....	11 al 46
Materialidad y riesgo de auditoría.....	47 al 61
Procedimientos de auditoría	
• Planeación .....	62 al 64
• Revisión analítica.....	65 al 69
• Estudio y evaluación preliminar del control interno.....	70 y 71
• Pruebas de cumplimiento .....	72 y 73
• Pruebas sustantivas.....	74 al 135
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	136

---



---

## **BOLETÍN 6150**

### **INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO**

#### **Generalidades**

- 1 Conforme a las Normas de Información Financiera (NIF), los inmuebles, la maquinaria y el equipo son los bienes tangibles que tienen por objeto: a) uso o usufructo de los mismos en beneficio de la entidad; b) la producción de artículos para su venta o para el uso de la propia entidad, o c) la prestación de servicios por la entidad a su clientela o al público en general. La adquisición de estos bienes denota el propósito de utilizarlos y no de venderlos en el curso normal de las operaciones de la entidad.

#### **Objetivo del boletín**

- 2 El objetivo del boletín es establecer los procedimientos de auditoría recomendados para el examen del rubro de inmuebles, maquinaria y equipo, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada empresa.

#### **Objetivos de auditoría**

- 3 Los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos a inmuebles, maquinaria y equipo son los siguientes:
  - 4 a) Comprobar que existan y estén en uso.
  - 5 b) Verificar que sean propiedad de la empresa.
  - 6 c) Verificar su adecuada valuación.
  - 7 d) Comprobar que el cómputo de la depreciación se haya hecho de acuerdo con métodos aceptados y bases razonables.
  - 8 e) Comprobar que haya consistencia en el método de valuación y en el cálculo de la depreciación.
  - 9 f) Determinar los gravámenes que existan.
  - 10 g) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

#### **Control interno**

- 11 El estudio y la evaluación del control interno deberán efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de esta Comisión. Consecuentemente, deben cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a la actualización de cifras y a los controles relativos a Tecnología de Información (TI).

- 12 Ejemplos de aspectos a considerarse en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre los inmuebles, maquinaria y equipo, en forma enunciativa pero no limitativa, incluyen los controles clave, los cuales deberán dirigirse a:
- 13 a) Autorización del método de valuación seleccionado por la empresa.
- 14 En términos generales, por su importancia, la dirección de la empresa deberá autorizar el método y políticas de valuación, incluyendo las relativas a capitalización, actualización, depreciación, etcétera.
- 15 b) Aprobación de la administración para adquirir, vender, retirar, destruir o gravar activos.
- 16 Debe existir una autorización formal para efectuar una inversión, venta, retiro, etc., de esta clase de activos. Esta autorización requiere de un estudio previo o plan general dentro de la empresa para determinar si la compañía debe hacer el desembolso, venta, hipoteca, etc. La decisión o autorización deberá emanar del órgano de administración adecuado, pudiendo llegar hasta los accionistas.
- 17 c) Segregación adecuada de las funciones de adquisición, custodia y registro.
- 18 La segregación de funciones evita que un departamento o persona controle varias fases de una transacción, o controle los registros contables relativos a sus propias funciones. Esta segregación también propicia una vigilancia permanente entre los departamentos o personas involucradas en una misma transacción.
- 19 d) Existencia de procedimientos para comprobar que se hayan recibido y registrado adecuadamente los bienes adquiridos.
- 20 Una vez aprobada la compra de los activos, es necesario que los procedimientos establecidos aseguren que se hayan recibido, que coincidan con las especificaciones aprobadas y que los registros contables reflejen adecuadamente los bienes adquiridos de acuerdo con sus características generales.
- 21 e) Existencia de archivos de documentación.
- 22 La documentación soporte de la propiedad de los activos se deberá conservar en archivos adecuados que faciliten su localización y control.
- 23 f) Existencia de reglas para distinguir las adiciones de aquellos gastos por conservación y reparaciones.
- 24 Uno de los problemas relacionados con el registro de los activos fijos radica en distinguir las inversiones de las obras de mera conservación. Para evitar cualquier confusión al respecto, es necesario establecer políticas definidas por la dirección o la gerencia, que consten por escrito.
- 25 g) Revisión periódica de las construcciones e instalaciones en proceso para registrar oportunamente aquellas que hayan sido terminadas.

- 26 Con objeto de registrar, en su oportunidad, las partidas que representen unidades terminadas, debe establecerse un sistema que permita conocer cuando se terminen las obras y entren en uso, a fin de iniciar los cargos a resultados por la depreciación o amortización.
- 27 h) Registros adecuados para el control de anticipos a proveedores o constructores.
- 28 i) Comprobación periódica de la existencia y condiciones físicas de los bienes registrados.
- 29 Deben efectuarse inspecciones físicas de los bienes, periódicamente, con la finalidad de comprobar su existencia y buenas condiciones de uso. Las excepciones deberán ser motivo de investigación y ajuste en la contabilidad.
- 30 j) Información oportuna al departamento de contabilidad de las unidades dadas de baja.
- 31 k) Registro de activos en cuentas que representen grupos homogéneos, en atención a su naturaleza y tasa de depreciación.
- 32 Esta agrupación tiene por objeto facilitar el cálculo de la depreciación y mantener registros contables representativos de las diversas clases de bienes para fines de presentación en los estados financieros de la empresa.
- 33 l) Existencia de registros individuales que permitan la identificación y localización de los bienes, conocer su valor en libros, etcétera.
- 34 m) Conciliación periódica de la suma de los auxiliares contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- 35 n) Información sistematizada sobre cifras actualizadas.
- 36 Es necesaria la existencia de sistemas de información para la determinación y registro de los efectos de la inflación que incluyan:
- 37 — Medios que permitan asegurar que se actualicen todos los inmuebles, maquinaria y equipo.
- 38 — Cuando se practique avalúo por perito independiente o, excepcionalmente, cuando sea practicado por personal de la empresa, se debe contar con:
- 39 — Expedientes donde se controlen los avalúos internos o externos y, en su caso, archivos de documentación necesaria para respaldar los internos, tales como: cotización de precios recientes, estudios de costos de reposición, etcétera.
- 40 — Documentación que permita la identificación de los valores actualizados de todos los bienes y su depreciación acumulada, y la del periodo según los informes de los valuadores, con los datos contenidos en sus respectivos registros individuales.

- 41 — La estimación de la vida útil de los bienes, en función al tiempo de servicio remanente en la empresa y el valor de desecho de los mismos.
- 42 — En los casos en que se apliquen índices generales o específicos de precios, la empresa deberá mantener expedientes en los cuales se documenten los análisis de partidas clasificadas por antigüedad, cálculos y los índices utilizados, así como la evidencia de que éstos se han obtenido de una fuente apropiada.
- 43 — Separación de funciones en cuanto a la preparación, supervisión y aprobación de la información actualizada.
- 44 — Verificación del adecuado y oportuno registro en la contabilidad de las cifras actualizadas.
- 45 — Revisión interna del trabajo efectuado por peritos independientes o de la propia empresa.
- 46 o) Adecuada protección de los bienes de la empresa, incluyendo su aseguramiento.

### Materialidad y riesgo de auditoría

- 47 En la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría en el rubro de inmuebles, maquinaria y equipo, el auditor debe considerar, entre otros elementos, la materialidad de estos activos en relación con los estados financieros en su conjunto, así como los riesgos de auditoría.
- 48 La planeación de las pruebas de auditoría en el rubro de inmuebles, maquinaria y equipo, debe incluir el análisis de los factores o condiciones que pueden influir en la determinación del riesgo de auditoría. Dichos factores se pueden relacionar tanto al riesgo de error inherente, como al riesgo de que los controles relativos no lo detecten, o bien, que el auditor no los descubra. Ejemplos de estos factores son los siguientes:
- 49 • Naturaleza, monto y características propias de los inmuebles, maquinaria y equipo, especialmente los que son de fácil realización y sustracción.
  - 50 • Las políticas en cuanto al monto y naturaleza de las partidas a ser capitalizadas, así como los cambios importantes en relación con dichas políticas.
  - 51 • Estimaciones que afectan el valor neto en libros de los activos (depreciación, avalúos, determinación del valor de uso, etcétera).
  - 52 • Cambios en los métodos de depreciación de los activos.
  - 53 • Existencia de capacidad no utilizada significativa o de activos no utilizados.
  - 54 • Existencia de gravámenes sobre los activos o limitaciones en cuanto a su disponibilidad.
  - 55 • Falta de conteos físicos de los activos en forma periódica.
  - 56 • Registros auxiliares poco confiables.

- 57 • Falta de identificación física de los activos a través de etiquetas, marbetes, etcétera.
- 58 • Falta de control sobre la localización física de los activos.
- 59 • Existencia de obligaciones por contratos para la adquisición o construcción de activos.
- 60 • Existencia de activos en poder de terceros o recibidos de terceros.
- 61 • Activos vendidos y no dados de baja en la contabilidad.

## Procedimientos de auditoría

### Planeación

- 62 De acuerdo con el Boletín 3040, *Planeación de una auditoría de estados financieros*, de esta Comisión, el auditor deberá efectuar una planeación adecuada para alcanzar sus objetivos en la forma más eficiente, considerando los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.
- 63 En la planeación, el auditor debe obtener información sobre las características de los inmuebles, maquinaria y equipo, tales como: método de actualización, método de depreciación, políticas de capitalización, reglas particulares de valuación y presentación, incluyendo su aplicación consistente, etcétera.
- 64 Dichas características incluyen la forma en que opera la empresa, sus condiciones jurídicas, sistemas de información (manual o TI), políticas de registro, estructura y calidad de la organización, segregación de funciones, definición de líneas de autoridad y responsabilidad, existencia de auditoría interna, etc., y, en su caso, determinar las posibles limitaciones que pueden afectar su trabajo y opinión.

### Revisión analítica

- 65 • Para conocer la materialidad del rubro de inmuebles, maquinaria y equipo dentro de la estructura financiera, identificar cambios significativos o transacciones no usuales, etc., el auditor deberá aplicar, entre otros, los siguientes procedimientos:
- 66 a) Comparación de cifras a costos históricos y actualizados con las de ejercicios anteriores, tomando como referencia el Índice Nacional de Precios al Consumidor, fluctuaciones en precios, cambiarias, etc., para juzgar si las variaciones (o su ausencia) y las tendencias son lógicas.
- 67 b) Análisis de razones financieras, relativas a inmuebles, maquinaria y equipo, determinadas sobre cifras tanto históricas como actualizadas, para identificar variaciones y tendencias, así como para juzgar la razonabilidad de éstas con base en el conocimiento general del negocio y de su entorno.
- 68 c) De ser posible, comparación de cifras con la información disponible de empresas del ramo.

- 69 d) Obtener explicación de variaciones importantes e investigar cualquier relación no usual e inesperada entre el periodo auditado y el anterior, intra-periodo, contra presupuestos, etcétera.

#### Estudio y evaluación preliminar del control interno

- 70 • Llevar a cabo el estudio y evaluación preliminar del control interno contable existente y la localización de controles clave para el manejo del activo fijo y su depreciación, incluyendo su actualización. Lo anterior incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de TI, particularmente en aplicaciones importantes donde la información se procesa sin dejar huellas visibles, como cálculo de depreciación, cálculo de actualización, etc. En su caso, deberá determinarse y documentarse la justificación del enfoque de la revisión, sea alrededor o a través del computador.
- 71 Habiéndose determinado, en forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno contable a través del seguimiento y observación de las transacciones y de la existencia de los controles claves y, considerando la materialidad y el riesgo de auditoría en el rubro de inmuebles, maquinaria y equipo, el auditor estará en posición de definir la naturaleza de los procedimientos de auditoría, tanto de cumplimiento como sustantivos, con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

#### Pruebas de cumplimiento

- 72 • Desarrollar pruebas de cumplimiento que proporcionen el grado de seguridad razonable de que los procedimientos de control interno en los que se pretende depositar confianza, existen y se aplican efectivamente. Dichas pruebas son necesarias, ya que se relacionan con procedimientos claves de control que han sido considerados en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
- 73 En términos generales, las pruebas de cumplimiento se enfocan a corroborar el funcionamiento de los controles internos clave, algunos de los cuales se describen en los párrafos 13 al 46; por tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función de las circunstancias particulares de cada entidad. Por las características del rubro de inmuebles, maquinaria y equipo, las pruebas de cumplimiento generalmente se llevan a cabo conjuntamente con las sustantivas, las cuales se mencionan en los párrafos del 75 al 125.

#### Pruebas sustantivas

- 74 Como resultado de la planeación que debió incluir, entre otros aspectos, el estudio y evaluación del control interno contable, el desarrollo de las pruebas de cumplimiento y considerando nuevamente factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas, con el alcance y oportunidad que se considere necesarios en las circunstancias.

#### Propiedad

- 75 • Para comprobar la propiedad, deberá examinarse la documentación, escritura o título de propiedad y la autorización que ampare las adquisiciones y comprobación del

cumplimiento con las reglas que distingan las adiciones de los gastos de conservación y reparación. En el caso de importaciones, se deben revisar el pedimento aduanal y las notas de gastos y fletes correspondientes. Adicionalmente, en los casos en que se considere necesario, tratándose de inmuebles, se deberá recurrir al Registro Público de la Propiedad para constatar su inscripción, la titularidad de la propiedad, así como para conocer los gravámenes que pudiesen existir.

- 76 Conjuntamente con la prueba indicada en el párrafo anterior, podría verificarse el cumplimiento de ciertos procedimientos de control, tales como: cotización y pedido autorizados, recepción del bien, proceso de construcción, traspaso de construcción en proceso ha terminado, adecuada custodia, etc., constatando simultáneamente la adecuada segregación de funciones, asignación de responsabilidades y líneas de autoridad, existencia de formas de control, registros y archivos.

#### Existencia e integridad

- 77 • Para la verificación de la existencia e integridad deberá efectuarse lo siguiente:
- 78 a) Examen de las adquisiciones investigando si representan activos nuevos o reposiciones, comprobando, en su caso, que los bienes substituidos hayan sido dados de baja adecuadamente en la contabilidad.
- 79 b) Inspección física para comprobar que los bienes registrados existan y estén en uso.
- 80 Al efectuar la inspección a la planta se deben considerar aquellas partidas cuyo estado físico denote abandono, deterioro o imposibilidad de utilización, para, posteriormente, verificar su adecuado registro a su valor de uso o realización.
- 81 Comprobar que, si se efectúan recuentos periódicos de los bienes del activo, las bajas detectadas hayan sido ajustadas. Esta comprobación se obtiene mediante la revisión de los papeles de trabajo preparados por la empresa.
- 82 c) Cerciorarse que los bienes en proceso se encuentren aún inconclusos y no estén siendo utilizados.
- 83 d) Comprobación de bienes en poder de terceros.
- 84 Verificar las existencias de la maquinaria y equipo (moldes, troqueles, etc.) en poder de terceros, tales como: consignatarios, almacenes de depósito, maquiladora, etc., mediante recuento físico, confirmaciones directas y/o examinando la documentación soporte (certificados de depósito, contratos, etcétera).
- 85 e) Comprobación de existencias de terceros en poder de la empresa.
- 86 Obtener confirmación de los propietarios de la maquinaria y equipo (moldes y troqueles, etcétera), que la empresa tenga en su custodia, y/o examinar la documentación soporte correspondiente, observando que dichas propiedades no formen parte de las de la empresa.

**Valuación**

- 87 • Para el examen de la valuación deberá efectuarse lo siguiente:
- 88 a) Revisar que los métodos de registro hayan sido aplicados consistentemente.
- 89 El auditor deberá cerciorarse de la aplicación consistente de las políticas de contabilización, en cuanto a la capitalización de los inmuebles, maquinaria y equipo, a los métodos de cómputo de la depreciación y de que dichas políticas estén de acuerdo con normas de información financiera.
- 90 b) En el caso de construcciones o instalaciones realizadas por la empresa se revisarán los conceptos de las órdenes de trabajo con objeto de juzgar si los cargos son adecuados. Los procedimientos de auditoría aplicables en estos casos estarán orientados a comprobar:
- 91 — Las adquisiciones o consumos de los materiales utilizados en la construcción. Esta comprobación puede hacerse en combinación con la revisión de compras de inventarios.
- 92 — Los cargos por mano de obra. Este procedimiento podrá hacerse en combinación con la revisión de nóminas.
- 93 — La adecuada asignación de los gastos indirectos.
- 94 — La aplicación de otros costos ocurridos, como puede ser el caso del costo integral de financiamiento capitalizado durante la fase pre operacional.
- 95 — Las erogaciones reales comparándolas con las aprobadas y, en su caso, obteniendo de los funcionarios de la empresa las aclaraciones sobre las diferencias importantes.
- 96 En relación con los procedimientos delineados anteriormente, el auditor deberá cerciorarse que no se hayan capitalizado erogaciones que deban considerarse como gastos de mera conservación y reparación, de conformidad con normas de información financiera.
- 97 c) Verificar la determinación de la actualización del costo histórico, de su depreciación acumulada y su correspondiente efecto en los resultados del ejercicio.

**Ajuste por cambios en el nivel general de precios índices (factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor publicados)**

- 98 — Comprobar que se aplique el factor correspondiente al valor histórico original en función de la antigüedad de las partidas objeto de la actualización, según su fecha de adquisición o construcción.
- 99 — Verificar la actualización de la depreciación acumulada correspondiente.

**Costos específicos de reposición****Avalúos practicados por perito independiente**

- 100 En caso de avalúos practicados por peritos independiente, el auditor deberá:
- 101 — Satisfacerse de la independencia, capacidad técnica y, en su caso, registro ante la autoridad competente del perito valuador. (Véase el Boletín 6060, *Utilización del trabajo de un especialista*, de esta Comisión.)
- 102 — Comprobar que el avalúo que se está tomando como base para la reexpresión de valores, esté practicado a una fecha reciente, que permita asignar cifras representativas de las que corresponderían a la fecha del balance general. Si se trata de la actualización de avalúos de fechas anteriores, habrá de evaluar la razonabilidad de las bases e índices utilizados para dicha actualización.
- 103 — Conocer las bases técnicas empleadas por el perito valuador y el resultado de los trabajos desarrollados por la empresa, para comprobar que las cifras sean confiables, con objeto de evaluar si el informe proporciona razonablemente el valor neto de reposición de los bienes, su vida útil remanente y el valor de desecho de los mismos.
- 104 — Asegurarse que el avalúo esté documentado en un informe emitido por el perito y de que la empresa cuente con un resumen de los métodos y supuestos empleados, del trabajo desarrollado. En los casos en que se considere procedente, se podrán consultar los papeles de trabajo del valuador.
- 105 — Verificar que el cálculo técnico de la revaluación asigne valores específicos a los distintos bienes en existencia o a los distintos grupos de bienes homogéneos, actualizando el costo, la depreciación acumulada y la del año de cada uno de ellos, y de que no se haya efectuado únicamente una estimación en forma global.
- 106 — Comparar los registros del activo fijo al costo con la relación detallada del avalúo, para comprobar que los valores actualizados incluyen todos los bienes del activo fijo contabilizados en libros. Este procedimiento permitirá además comprobar que existe congruencia entre las políticas de capitalización para determinar el costo histórico, y las partidas que se incorporen para efectos del avalúo.
- 107 — Comprobar que la depreciación acumulada y del periodo sea congruente, tanto con los valores actualizados prevalcientes en el mismo, como con la vida útil (total, transcurrida y remanente) de los bienes.

**Avalúos practicados por el personal de la empresa**

- 108 En los casos en que la empresa practique sus avalúos, el auditor deberá comprobar:

- 109 — Los elementos objetivos que soporten la razonabilidad de las cifras de su estudio.
- 110 — Que exista personal que posea un conocimiento profundo de los activos a reevaluar en lo tocante a su costo, tecnología y estado físico, o bien que por su naturaleza se disponga de elementos objetivos y prácticos para determinar su valor de reposición.
- 111 — En términos generales, observar los procedimientos anotados para el caso de la revisión de los avalúos practicados por perito independiente y juzgar si la empresa cuenta con razones válidas que justifiquen este procedimiento.
- 112 d) Verificar que cuando existan indicios de que los valores actualizados de los activos fijos (determinados por cualquiera de los métodos de actualización) sean excesivos en proporción con su valor de uso (monto de los ingresos potenciales que se espera razonablemente obtener como consecuencia de la utilización de tales activos), se haga la reducción correspondiente del valor actualizado. Por su parte, cuando existan activos fijos que se proyecte vender o desechar en un futuro inmediato, deberá verificarse que los importes a los que se presenten no excedan a su valor de realización.
- 113 e) Comprobar que la utilidad o pérdida resultante de ventas o retiros de activos haya sido correctamente registrada y se haya cancelado la depreciación acumulada correspondiente hasta la fecha de venta o retiro.
- 114 La comprobación implica el examinar la autorización de la baja y su precio autorizado de venta, así como los cálculos de la depreciación, para determinar la utilidad o pérdida resultante, vigilando que el valor neto en libros haya sido cancelado correctamente.
- 115 f) A fin de cerciorarse de que todas las bajas de activo fijo estén registradas, es aconsejable investigar con el personal adecuado de la empresa, sobre posibles movimientos importantes que físicamente hayan ocurrido en el activo fijo para verificar que se hayan registrado.
- 116 g) Comprobar que el tratamiento de las herramientas y moldes, adaptaciones o mejoras y reparaciones mayores, se hayan efectuado de acuerdo con las políticas contables establecidas y en forma consistente.
- 117 h) Revisar el cálculo de la depreciación y su correcto registro.
- 118 Normalmente procederá a efectuar cálculos globales (partiendo del promedio de saldos, unidades producidas, etcétera). En caso de que no sea posible efectuar cálculos globales, podrá verificarse la depreciación mediante pruebas selectivas de los cálculos individuales en los registros de la empresa. Se deberá tener especial cuidado en considerar el valor de desecho, así como en excluir las partidas totalmente depreciadas.
- 119 i) Revisar los cargos a resultados por mantenimiento y reparación, para comprobar que no incluyan partidas de activo.

- 120 j) Comprobar que los bienes estén adecuadamente protegidos y asegurados.
- 121 k) Investigación de gravámenes, restricciones y compromisos.
- 122 Esta investigación está relacionada con los procedimientos de auditoría aplicables a otras áreas, como son las confirmaciones bancarias, la revisión de contratos, el examen de pasivos, el examen de actas de consejo, la verificación en el Registro Público de la Propiedad, etcétera.
- 123 l) Auditorías iniciales.
- 124 En los casos de una primera auditoría, el auditor debe extender su revisión a ejercicios anteriores, en cuanto al examen de la documentación comprobatoria, criterios o políticas de capitalización, métodos de valuación, depreciación y actualización, así como la inspección física.
- 125 Cuando los estados financieros del ejercicio o ejercicios anteriores hayan sido examinados por otro auditor, se deberá dar consideración al grado en que pueda descansar en los papeles de trabajo del otro auditor.

#### **Declaraciones**

- 126 Cerciorarse de que en la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relevantes a los inmuebles, maquinaria y equipo, según las circunstancias.

#### **Presentación y revelación**

- 127 Cerciorarse de que se haga una presentación y revelación adecuada en los estados financieros, entre otros, de los siguientes aspectos:
- 128 — Principales grupos que integran el rubro de inmuebles, maquinaria y equipo.
- 129 — Métodos seguidos y vidas útiles estimadas, para la valuación y depreciación de los inmuebles, maquinaria y equipo. Asimismo, cuando sea aplicable, revelación y justificación de los cambios en los métodos.
- 130 — Gravámenes y otras restricciones a la disponibilidad sobre los inmuebles, maquinaria y equipo.
- 131 — Métodos seguidos y vidas útiles estimadas, para la valuación y depreciación de los inmuebles, maquinaria y equipo. Asimismo, cuando sea aplicable, revelación y justificación de los cambios en los métodos.
- 132 — Gravámenes y otras restricciones a la disponibilidad sobre los inmuebles, maquinaria y equipo.
- 133 — Compromisos de compra, venta o construcción o arrendamiento de inmuebles, maquinaria, equipo a plazo mayor de un año o a un precio fijo, así como cualquier otro compromiso relativo a estos activos.

- 134 — Activos adquiridos bajo contratos de arrendamiento financiero.
- 135 — Presentación de cifras actualizadas en los estados financieros, en función a las disposiciones normativas vigentes de normas de información financiera.

**Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 136 Este boletín fue emitido en julio de 1989 y fue revisado en enero de 2011.

---

**Boletín 6160**

**INTANGIBLES**

**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Generalidades.....	1
Alcance y limitaciones.....	2 y 3
Objetivo del boletín .....	4
Objetivos de auditoría .....	5 al 13
Control interno .....	14 al 36
Materialidad y riesgo de auditoría.....	37 al 49
Procedimientos de auditoría:	
Planeación .....	50 y 51
Revisión analítica .....	52 al 56
Estudio y evaluación preliminar del control interno.....	57 y 58
Pruebas de cumplimiento .....	59 y 60
Pruebas sustantivas.....	61 al 108
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	109

---



---

# BOLETÍN 6160

## INTANGIBLES

### Generalidades

- 1 Como se establece en las Normas de Información Financiera (NIF), el concepto de activos intangibles se refiere a los activos no monetarios identificables, sin sustancia física, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad. Existen dos características principales de los activos intangibles: a) representan costos en que se incurre, o derechos o privilegios que se adquieren, con la intención de que aporten beneficios económicos específicos a las operaciones de la entidad durante periodos que se extienden más allá de aquél en que fueron incurridos o adquiridos. Los beneficios que aportan son en el sentido de permitir que esas operaciones reduzcan costos o aumenten los ingresos futuros, y b) los beneficios futuros que la entidad espera obtener se encuentran representados, en el presente, en forma intangible mediante un bien de naturaleza incorpórea; es decir, que no tiene una estructura material ni aportan una contribución física a la producción u operación de la entidad. El hecho de que carezca de características físicas, no impide que se les pueda considerar como activos válidos, ya que su característica de activos se las da su significado económico, más que su existencia material específica.

### Alcance y limitaciones

- 2 Los aspectos fundamentales relativos al estudio y evaluación del control interno y los procedimientos de auditoría que se mencionan en este boletín, se refieren, básicamente, a empresas industriales y comerciales y no contemplan los procedimientos de auditoría particulares que podrían ser requeridos, en ciertos casos, en empresas con características peculiares.
- 3 Este boletín se refiere a los activos intangibles que, sin ser materiales o corpóreos, son aprovechables en el negocio; no se refiere a impuestos diferidos, crédito mercantil proveniente de la adquisición de empresas ni a pagos anticipados.

### Objetivo del boletín

- 4 El objetivo del presente boletín es enunciar y describir los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de los activos considerados intangibles, cuya naturaleza y características se describen en las NIF, emitidas por el Consejo para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF). Dichos procedimientos deberán ser diseñados por el auditor en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada empresa.

### Objetivos de auditoría

- 5 Los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos a los activos intangibles, son los siguientes:
- 6 a) Comprobar que son propiedad de la empresa

- 7 b) Determinar que se trata de erogaciones de las que se derivarán beneficios en ejercicios futuros.
- 8 c) Cerciorarse que haya consistencia en la política de contabilización.
- 9 d) Comprobar su adecuada valuación, tomando en consideración su valor potencial de beneficio futuro.
- 10 e) Cerciorarse que haya consistencia en la aplicación de los métodos de valuación (capitalización, amortización y deterioro).
- 11 f) Evaluar la razonabilidad del período de aplicación a los resultados.
- 12 g) Determinar la existencia de gravámenes.
- 13 h) Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

### Control interno

- 14 El estudio y evaluación del control interno deberá efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050, Estudio y evaluación del control interno" de las normas de auditoría.
- 15 En consecuencia, deben cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física de documentación soporte y de verificación y evaluación incluidos los que sean aplicables a la actualización de cifras a los controles relativos a Tecnología de Información (TI).
- 16 Lo anterior, para asegurar la corrección de los activos intangibles, incluyendo su adecuada valuación a costos históricos y su actualización.
- 17 Ejemplos de aspectos a considerarse en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre los activos intangibles, en forma enunciativa pero no limitativa, incluyen los controles clave, los cuales deberán dirigirse a:
  - 18 a) Autorización. Aprobación, por parte de la administración, de las erogaciones por estos conceptos.
  - 19 Debido a que la capitalización de los activos intangibles puede hacerse cuando hayan sido comprados, desarrollados internamente o adquiridos en cualquier otra forma, un buen sistema de control interno debe establecer la necesidad de que las erogaciones de esta naturaleza sean previamente autorizadas por los funcionarios de la empresa o bien, por el Consejo de Administración, dependiendo de la importancia de las partidas. De la misma manera, esta inversión debe estar respaldada por la evidencia que permita comprobar su justificación.
  - 20 b) Procesamiento y clasificación de transacciones.
  - 21 — Existencia de políticas definidas de capitalización.

- 22 Dentro de las políticas contables de la empresa, las cuales generalmente se incluyen en un manual de contabilidad, deberá existir una sección en la que se definan las características de las erogaciones que califican para ser capitalizadas.
- 23 — Existencia de registros que permitan identificar el origen de las erogaciones y las bases para su aplicación a resultados.
- 24 — Procedimientos adecuados para el registro y acumulación de los elementos del costo.
- 25 La contabilidad debe captar la información correcta y oportuna sobre la acumulación de los elementos del costo de los activos intangibles.
- 26 Forman parte del costo todos los gastos relacionados con la adquisición o desarrollo del intangible. Los gastos adicionales pueden ser honorarios y gastos de abogados, costos de desarrollo y experimentación, costos asignados y cualquier otro desembolso identificable directamente con su adquisición.
- 27 — Sistemas de información sobre cifras actualizadas.
- 28 Es necesaria la existencia de sistemas de información para la determinación y registro de los efectos de la inflación, que incluyan:
- 29 — Medios que permitan asegurar que se actualicen todos los activos intangibles.
- 30 — Expedientes que deberá mantener la empresa, en los cuales se documenten los análisis por antigüedad, cálculos y los índices utilizados, así como la evidencia de que éstos se han obtenido de una fuente apropiada.
- 31 — Separación de funciones en cuanto a la preparación, supervisión y aprobación de la información actualizada.
- 32 Verificación del adecuado y oportuno registro de las cifras actualizadas en los libros de contabilidad.
- 33 c) Salvaguarda física de la documentación soporte. Existencia de archivos de documentación.
- 34 — La documentación soporte de la propiedad de los activos se deberá conservar en archivos adecuados que faciliten su localización.
- 35 d) Verificación y evaluación. Revisión periódica de la vigencia de los beneficios futuros.
- 36 Las características de los activos intangibles los hacen vulnerables a perder su valor, al dejar de tener capacidad para aportar beneficios a las operaciones futuras. También las condiciones que hicieron que a un intangible se le reconociera un valor como activo, pueden cambiar por situaciones ajenas a la empresa, como pueden ser cambios en el mercado de productos, nuevos desarrollos tecnológicos, etc. Debido a lo anterior, es necesario que periódicamente se revise, por parte de la empresa, la vigencia de los beneficios futuros que permitan hacer las aplicaciones a resultados que correspondan en forma oportuna.

## Materialidad y riesgo de auditoría

- 37 En la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría en el rubro de activos intangibles, el auditor debe considerar, entre otros elementos, la materialidad de dicho rubro en relación a los estados financieros en su conjunto, así como los riesgos de auditoría.
- 38 La planeación de las pruebas de auditoría en relación con los activos intangibles debe incluir el análisis de los factores o condiciones que pueden 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 técnicas de muestreo. Ejemplos de estos factores pueden ser los siguientes:
- 39 • Naturaleza, monto y características propias de los activos intangibles.
- 40 • Las políticas en cuanto al monto y naturaleza de las partidas a ser capitalizadas, así como cambios importantes en relación con dichas políticas.
- 41 • Lanzamiento de nuevos productos, discontinuación de productos, cambios tecnológicos o modificaciones de ingeniería que afecten el valor de los activos intangibles relacionados con ellos
- 42 • Estimaciones que afectan el valor neto en libros de los activos (amortización, determinación del valor de uso, etcétera).
- 43 • Cambios en los métodos de amortización de los activos.
- 44 • Efecto de regulaciones oficiales, que afecten el valor de los activos intangibles.
- 45 • Contratos importantes con términos y condiciones específicas en cuanto a fechas, penas convencionales por incumplimiento, incluyendo su cancelación, etcétera.
- 46 • Activos intangibles enajenados y no dados de baja en la contabilidad.
- 47 • Existencia de gravámenes sobre los activos o limitaciones en cuanto a disponibilidad.
- 48 • Registros poco confiables.
- 49 • Procedimientos deficientes para la revisión o actualización del costo, etcétera.

## Procedimientos de auditoría

### Planeación

- 50 • De acuerdo con el Boletín 3040, *Planeación de una auditoría de estados financieros*, de esta Comisión, el auditor deberá efectuar una planeación adecuada para alcanzar sus objetivos en la forma más eficiente, considerando los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.

- 51 En la planeación, el auditor debe obtener información sobre las características de los activos intangibles, tales como: tipos específicos de activos intangibles, en cuanto a su origen, políticas de capitalización, base de amortización, reglas particulares de valuación y presentación. Dichas características incluyen la forma en que opera la empresa, sus condiciones jurídicas, sistemas de información (manual o TI), políticas de registro, estructura y calidad de la organización, segregación de funciones, definición de líneas de autoridad y responsabilidad, existencia de auditoría interna, etc., y, en su caso, determinar las posibles limitaciones que pueden afectar su trabajo y opinión.

#### Revisión analítica

- 52 Para conocer la materialidad del rubro de activos intangibles dentro de la estructura financiera, identificar cambios significativos o transacciones no usuales, etc., el auditor deberá aplicar, entre otros, los siguientes procedimientos:
- 53 a) Comparación de cifras, para juzgar si las variaciones (o su ausencia) y las tendencias son lógicas.
- 54 b) Análisis de razones financieras relativas a activos intangibles, determinadas sobre, para identificar variaciones (o su ausencia) y tendencias, así como para juzgar la razonabilidad de éstas, con base en el conocimiento general del negocio y de su entorno.
- 55 c) De ser posible, comparación de cifras con la información disponible de empresas del ramo.
- 56 d) Obtener explicación de variaciones importantes e investigar cualquier relación no usual e inesperada entre el periodo auditado y el anterior, intra periodo, contra presupuestos, etcétera.

#### Estudio y evaluación preliminar del control interno

- 57 • Llevar a cabo el estudio y evaluación preliminar del control interno contable existente y la localización de controles clave para el manejo de los activos intangibles y su amortización, incluyendo su actualización. Lo anterior incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de TI, particularmente en aplicaciones importantes donde la información se procesa sin dejar huellas visibles, como cálculo de amortización, cálculo de actualización, deterioro, etc. En su caso, deberá determinarse y documentarse la justificación del enfoque de la revisión, sea alrededor o por medio del computador.
- 58 Habiéndose determinado, en forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno contable a través del seguimiento y observación de las transacciones y de la existencia de los controles clave y, considerando la materialidad y el riesgo de auditoría en el rubro de activos intangibles, el auditor estará en posición de definir la naturaleza de los procedimientos de auditoría, tanto de cumplimiento como sustantivos, con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

### Pruebas de cumplimiento

- 59 • Desarrollar pruebas de cumplimiento, que proporcionen el grado de seguridad razonable de que los procedimientos de control interno en los que se pretende depositar confianza, existen y se aplican efectivamente. Estas pruebas son necesarias, ya que se relacionan con procedimientos claves de control que han sido considerados en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
- 60 En términos generales, las pruebas de cumplimiento se enfocan a corroborar el funcionamiento de los controles internos claves, algunos de los cuales se describen en los párrafos 17 al 36; por tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función de las circunstancias particulares de cada entidad. Por las características del rubro de activos intangibles, las pruebas de cumplimiento generalmente se llevan a cabo conjuntamente con las sustantivas, las cuales se mencionan en los párrafos del 61 al 97.

### Pruebas sustantivas

- 61 Como resultado de la planeación, que debió incluir, entre otros aspectos, el estudio y evaluación del control interno contable y el desarrollo de las pruebas de cumplimiento, y considerando nuevamente factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas, con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

### Propiedad

- 62 • Para comprobar la propiedad, deberá examinarse la documentación de desembolsos, contratos, títulos de propiedad y la autorización que ampare las adquisiciones y comprobación del cumplimiento con las reglas que distingan las adiciones a activos intangibles, de los gastos de operación. Adicionalmente, en los casos en que se considere necesario, tratándose de patentes y marcas o derechos de autor, podrá recurrirse al correspondiente registro (de derechos de autor, transferencia de tecnología, etc.), para constatar su inscripción y la titularidad de la propiedad, así como al Registro Público de la Propiedad para conocer los gravámenes que pudiesen existir sobre los activos intangibles.
- 63 Junto con la prueba indicada en el párrafo anterior, podría verificarse el cumplimiento de ciertos procedimientos de control, tales como: control del proceso de desarrollo, adecuada custodia, cálculos, etc., constatando, simultáneamente, la adecuada segregación de funciones, asignación de responsabilidades y líneas de autoridad, existencia de formas de control, registros y archivos.

### Existencia e integridad

- 64 • Para la verificación de la existencia e integridad, deberá efectuarse lo siguiente:
- 65 a) Examen de los incrementos del periodo auditado, investigando si representan desembolsos que vayan a proporcionar beneficios futuros en exceso a su costo.

- 66 Es necesario que existan bases que soporten los argumentos por los cuales se considera que los activos intangibles producirán beneficios futuros. También deberá verificarse que estos activos no incluyan erogaciones que debieron registrarse como gasto.
- 67 La evidencia, que con respecto al requisito anterior debe existir para su capitalización, debe estar constituida por proyecciones financieras de las operaciones futuras, experiencia anterior con costos semejantes, experiencias de otras empresas en situaciones similares, estudios de mercado o cualquier otra evidencia que se considere necesaria para prever y cuantificar los beneficios futuros.
- 68 b) Inspección física de documentos comprobatorios de que los activos registrados existan, estén a nombre de la empresa y estén debidamente respaldados. En el caso de cierto tipo de activos intangibles, como las patentes, licencias y marcas, deberá verificarse que estén legalmente registrados y en vigor el derecho de usarlos.
- 69 c) Inspección de la autorización de ventas o bajas.
- 70 Cuando existan ventas o bajas de estos activos deberá examinarse la documentación relativa, conocer las causas, comprobar que hayan sido apropiadamente autorizadas y su adecuado registro para reflejar la utilidad o pérdida correspondiente.

#### Valuación

- 71 • Para el examen de la valuación deberá efectuarse lo siguiente:
- 72 a) Verificar que la capitalización de los intangibles se haya efectuado únicamente cuando hayan sido comprados, desarrollados internamente o adquiridos en cualquier otra forma. Es decir, que no hayan sido incorporados al balance general de la empresa como resultado de apreciaciones subjetivas de cualidades productivas de la misma. También deberá verificarse que estos activos no incluyan erogaciones que debieron registrarse como gastos.
- 73 b) Cerciorarse que haya consistencia en la política de capitalización y del periodo de amortización de los diferentes tipos de intangibles y que dichas políticas están de acuerdo con las normas de información financiera.
- 74 c) Evaluar la razonabilidad del periodo de su aplicación a los resultados.
- 75 La amortización deberá hacerse mediante un método racional, sistemático y consistente durante el término de vida útil estimada del intangible.
- 76 Los intangibles, cuyo término de vida está limitado por ley, reglamento, contrato o por su misma naturaleza, deben amortizarse en un periodo no mayor a la vigencia establecida en el documento que los regula, por lo general mediante la aplicación del método de línea recta.

- 77 Cuando la duración de los intangibles no está limitada a un término fijo de vida, o sea, que su periodo de beneficio es indefinido, debe hacerse una estimación de este periodo para ser amortizados durante el mismo. Aún en caso de que no exista evidencia de que el intangible vaya a perder valor para la entidad, porque en razón a sus características pudiera subsistir como tal durante la vida de la misma, es necesario amortizarlo, observando el criterio prudencial.
- 78 d) Verificar que periódicamente se sujeten a una evaluación en relación a las operaciones de la empresa y a la posibilidad que tengan de generar utilidades para la misma.
- 79 Si en un momento dado cambiaran las condiciones que hicieron que a un intangible se le reconociera un valor dentro del balance general, deberá hacerse una evaluación del mismo a la luz de las condiciones presentes, con el objeto de determinar su tratamiento contable en los estados financieros. Cuando se determine que el intangible ha perdido su valor, su importe no amortizado deberá cancelarse con cargo a los resultados de operación del periodo en que esto ocurre. Cuando se determine que el término de vida del intangible ha cambiado, su valor no amortizado deberá amortizarse durante el nuevo término de vida.
- 80 Lo anterior implica también que cuando existan indicios de que los valores de los activos intangibles sean excesivos en proporción con su valor de uso (monto de los ingresos potenciales que se espera razonablemente obtener como consecuencia de la utilización de tales activos), se verifique que se haya efectuado la reducción correspondiente del valor actualizado.
- 81 e) En el caso de activos intangibles desarrollados por la propia empresa, se revisarán los conceptos de las órdenes de trabajo, con objeto de juzgar si los cargos son adecuados. Los procedimientos de auditoría aplicables en estos casos estarán orientados a comprobar:
- 82 — Las adquisiciones o consumos de los materiales utilizados en el desarrollo o investigación. Esta comprobación puede hacerse en combinación con la revisión de compras de inventarios.
- 83 — Los cargos por mano de obra. Este procedimiento podrá hacerse en combinación con la revisión de nóminas.
- 84 — La adecuada asignación de los gastos indirectos.
- 85 — La aplicación de otros costos incurridos.
- 86 — Las erogaciones reales comparándolas con las aprobadas y, en su caso, obteniendo de los funcionarios de la empresa las aclaraciones sobre las diferencias importantes.
- 87 — La relación con los procedimientos delineados anteriormente, el auditor deberá cerciorarse que no se hayan capitalizado erogaciones que deban considerarse como gastos de tipo recurrente, de conformidad con normas de información financiera.

- 88 f) Revisar el cálculo de la amortización y su correcto registro.
- 89 Una vez que la empresa ha establecido el método y el periodo de amortización, las aplicaciones a resultados se reducen a un cálculo que el auditor puede verificar rápidamente. La aplicación del método debe ser consistente y, en los casos en que las circunstancias cambien y por ello se cambie la vida útil del activo, el auditor deberá verificar que la amortización del saldo se lleve a cabo en el nuevo plazo de vida útil remanente.
- 90 g) Verificar, en su caso, la determinación de la actualización del costo histórico, de su amortización acumulada y su correspondiente efecto en los resultados del ejercicio, a través de ajuste por cambios en el nivel general de precios-índices publicados como sigue:
- 91 — Comprobar que se aplique el factor correspondiente al valor histórico original, en función de la antigüedad de las partidas objeto de la actualización, según su fecha de adquisición o desarrollo.
- 92 — Verificar la actualización de la amortización acumulada correspondiente.
- 93 h) Comprobar que la utilidad o pérdida resultante de ventas o retiros de activos intangibles, haya sido correctamente registrada y se haya cancelado la amortización acumulada correspondiente hasta la fecha de la venta o retiro.
- 94 La comprobación implica el examinar la autorización de la baja y su precio de venta, así como los cálculos de la amortización acumulada, para determinar la utilidad o pérdida resultante, vigilando que el valor neto en libros haya sido cancelado correctamente.
- 95 i) A fin de cerciorarse de que todas las bajas de activos intangibles estén registradas, es aconsejable investigar con el personal adecuado de la empresa, sobre posibles cambios importantes que hayan ocurrido en dichos activos para verificar que se hayan registrado.
- 96 j) Investigación de gravámenes, restricciones y compromisos.
- 97 Esta investigación está relacionada con los procedimientos de auditoría aplicables a otras áreas, como son las confirmaciones bancarias, la revisión de contratos, el examen de pasivo, de actas de consejo, la verificación en el Registro Público de la Propiedad, el de patentes y marcas, derechos de autor, transferencia de tecnología, etcétera.

#### Auditorías iniciales

- 98 En los casos de una primera auditoría, el auditor debe extender su revisión a ejercicios anteriores, en cuanto al examen de la documentación, comprobatoria, criterios o políticas de capitalización, métodos de valuación, amortización y actualización, etcétera.
- 99 Cuando los estados financieros de los ejercicios anteriores hayan sido examinados por otro auditor, se deberá dar consideración al grado en que se pueda descansar en el trabajo del otro auditor.

### **Declaraciones**

- 100 • Obtención de declaraciones de la administración.
- 101 Cerciorarse de que en la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relevantes a los activos intangibles, según las circunstancias.

### **Presentación y revelación**

- 102 • Cerciorarse de que se haga una presentación y revelación adecuada en los estados financieros, entre otros, de los siguientes aspectos:
  - 103 — Principales grupos que integran el rubro de activos intangibles.
  - 104 — Métodos seguidos y vidas útiles estimadas, para la valuación y amortización de cada uno de los activos intangibles. Asimismo cuando sea aplicable, revelación y justificación de los cambios en los métodos.
  - 105 — Gravámenes y otras restricciones a la disponibilidad sobre los activos intangibles.
  - 106 — Compromisos de desarrollo, venta o concesión de activos intangibles a un precio fijo, así como cualquier otro compromiso relativo a estos activos.
  - 107 — Cuando un intangible haya perdido su valor económico y consecuentemente se cargue a resultados, verificar que se revelen las circunstancias que obligaron a ello.
- 108 Presentación adecuada en los estados financieros, en función a las normas de información financiera.

### **Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 109 Este boletín se emitió en septiembre de 1990 y fue revisado en enero de 2011.

---

**Boletín 6170**

**PASIVO, PROVISIONES, ACTIVOS, PASIVOS CONTINGENTES Y COMPROMISOS**

**ÍNDICE**

**PÁRRAFOS**

Generalidades.....	1 al 5
Alcance .....	6
Objetivo del boletín .....	7
Objetivos de auditoría .....	8
Control interno .....	9 al 11
Riesgo de auditoría.....	12
Procedimientos de auditoría .....	13
Planeación .....	14 y 15
Revisión analítica .....	16 y 17
Estudio y evaluación preliminar del control interno.....	18 y 19
Pruebas de cumplimiento .....	20 y 21
Pruebas sustantivas.....	22
Confirmación.....	23 al 28
Pagos posteriores .....	29 al 31
Examen de documentación .....	32
Investigación en busca de posibles pasivos no registrados.....	33 al 36
Verificación de cálculos y pruebas globales .....	37
Declaraciones de la administración .....	38

---

---

Procedimientos de auditoría relativos al reconocimiento y valuación de pasivos .....	39
Procedimientos de auditoría relativos a la presentación de pasivos .....	40
Procedimientos de auditoría relativos a la revelación de pasivos .....	41 al 48
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	49

---

## **BOLETÍN 6170**

# **PASIVOS, PROVISIONES, ACTIVOS, PASIVOS CONTINGENTES Y COMPROMISOS**

### **Generalidades**

- 1 Las Normas de Información Financiera (NIF), establecen que: "Un pasivo es el conjunto o segmento cuantificable, de las obligaciones presentes de una entidad, virtualmente ineludibles, de transferir activos o proporcionar servicios en el futuro a otras entidades, como consecuencia de transacciones o eventos pasados".
- 2 Entre las obligaciones a cargo de las entidades que, generalmente, se clasifican como pasivos, pueden citarse las siguientes:
  - a) Las que se encuentran definidas en cuanto a beneficiario y monto y que dan lugar a cuentas y documentos por pagar, tales como proveedores, acreedores, préstamos bancarios, impuestos, nóminas, intereses, etcétera.
  - b) Las que se estiman o calculan, tales como prestaciones acumuladas a favor del personal y pensiones, prima de antigüedad, publicidad, reservas para garantía, reservas para pérdidas en compañías de seguros, etcétera.
- 3 Las NIF señalan que: "Todos los pasivos de la entidad necesitan ser valuados y reconocidos en el balance general. Para efecto de su reconocimiento, deben cumplir con las características de ser una obligación presente, donde la transferencia de activos o prestación de servicios sea virtualmente ineludible y surja como consecuencia de un evento pasado".
- 4 Este boletín contempla el tema de "Contingencias no cuantificables y compromisos".
- 5 Las siguientes definiciones son consideradas en las NIF:
  - a) Una obligación presente es la condición resultante en todo pasivo de transferir recursos o prestar servicios en el futuro a otra entidad. Dicha transferencia puede estar condicionada al vencimiento de un plazo, a la ocurrencia de un evento determinado o a la simple solicitud de cumplimiento por parte del beneficiario.
  - b) Consecuencia de transacciones o eventos pasados. La obligación surge por un suceso del pasado, no por transacciones que ocurrirán en el futuro.
  - c) Evento que da origen a la obligación. Suceso del que nace una obligación de pago de tipo legal o asumida por la entidad, de forma que a ésta no le queda otra alternativa más que satisfacer el monto correspondiente.
  - d) Una obligación legal es aquélla que se deriva de:
    - Un contrato, de acuerdo con sus condiciones explícitas e implícitas.
    - La legislación.

- Otra causa de naturaleza jurídica.
- e) Una obligación asumida se deriva de la actuación de la entidad cuando:
- Por un patrón de comportamiento establecido en el pasado, por políticas publicadas o declaraciones suficientemente específicas, la entidad ha manifestado ante terceros que aceptará ciertas responsabilidades.
  - Como consecuencia de lo anterior, la entidad ha creado una expectativa válida ante dichos terceros que satisfará esas responsabilidades.
- f) El pasivo a corto plazo es aquél cuyo vencimiento se producirá dentro de un año o en el ciclo normal de las operaciones, cuando éste sea mayor a un año.
- g) El pasivo a largo plazo está representado por adeudos cuyo vencimiento sea posterior a un año, o al ciclo normal de las operaciones, si éste es mayor a un año.
- h) El refinanciamiento de un pasivo a corto plazo sobre una base de largo plazo significa sustituirlo por un pasivo a largo plazo o con instrumentos de capital, renovarlo, extender el plazo o reemplazarlo con pasivos a corto plazo por un periodo ininterrumpido mayor de un año o del ciclo normal de operaciones (crédito revolvente). En este último caso, no se requerirá del uso de capital de trabajo durante el año para satisfacer dicho pasivo a corto plazo.
- i) Probable. La eventualidad de que ocurra el suceso futuro es alta.
- j) Posible. La eventualidad de que ocurra el suceso futuro es más que remota, pero menos que probable.
- k) Remota. La eventualidad de que ocurra el suceso futuro es baja.
- l) Un pasivo financiero es cualquier compromiso que sea una obligación contractual para entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad o bien, intercambiar instrumentos financieros con otra entidad cuando existe un alto grado de probabilidad de que se tenga que dar cumplimiento a la obligación.
- m) Instrumentos financieros de deuda son contratos celebrados para satisfacer las necesidades de financiamiento temporal en la entidad emisora, los cuales se pueden dividir en:
- Instrumentos de deuda que pueden ser colocados a descuento sin cláusulas de interés. La diferencia entre el costo neto de adquisición y el monto al vencimiento del mismo, representa intereses.
  - Instrumentos de deuda con cláusulas de interés, los cuales pueden colocarse con un premio o descuento. Dichos premios o descuentos forman parte de los intereses.
- n) Tasa efectiva de interés es la tasa anualizada que iguala el monto de los flujos de efectivo del futuro y el valor presente del instrumento financiero de deuda.

- o) Valor razonable es la cantidad por la cual puede intercambiarse un activo o liquidarse un pasivo, entre partes interesadas y dispuestas, en una transacción de libre competencia.
- p) Cuentas por pagar a proveedores. Son pasivos por bienes o servicios que han sido recibidos por la entidad y, además, han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor.
- q) Cuentas por pagar por obligaciones acumuladas. Son pasivos por la recepción de servicios o beneficios devengados a la fecha del balance general, o bien, por impuestos aplicables al periodo terminado en esa fecha. Aunque a veces sea necesario estimar el importe o vencimiento de las obligaciones acumuladas, la incertidumbre asociada a las mismas es, por lo general, mucho menor que en el caso de las provisiones.
- r) Las retenciones de efectivo y cobros por cuenta de terceros, derivadas del cumplimiento de un contrato o de la legislación vigente, son pasivos.
- s) Los anticipos de clientes son cobros anticipados a cuenta de futuras ventas de productos o prestación de servicios.
- t) Las provisiones son pasivos en los que su cuantía o vencimiento son inciertos.
- u) Un pasivo contingente es:
- Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o, en su caso, por la falta de ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.
  - Una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
    - No es viable que la entidad tenga que satisfacerla.
    - El importe de la obligación no puede ser cuantificado con la suficiente confiabilidad.
- v) Un activo contingente es un beneficio económico posible que surge de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada, sólo por la ocurrencia o, en su caso, por la falta de ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.
- w) En una acepción general todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o el importe correspondiente. Sin embargo, en este Boletín el término "contingente" se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

- x) Un contrato de carácter oneroso es aquél cuyos costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se espera recibir del mismo.
- y) Una reestructuración es un programa planeado y controlado por la administración de una entidad, con objeto de cambiar, significativamente, las actividades de la entidad o la manera de conducirlas. El cambio de actividades no necesariamente conlleva a la discontinuación de una operación, por ejemplo, el cierre de una línea de operación.
- z) Compromisos representan acuerdos realizados para llevar a cabo determinadas acciones en el futuro, los cuales no cumplen los requisitos para considerarse como pasivos, provisiones o contingencias. La principal diferencia entre los compromisos y las contingencias radica en que los primeros no implican la materialización de un costo o pérdida resultante de sucesos pasados. Como ejemplos de compromisos se pueden citar cartas de crédito otorgadas, contratos de arrendamiento a largo plazo, activos dados en garantía de préstamo, ciertos acuerdos de adquisición de activos fijos, obligación de cumplimiento de algunas cláusulas de contratos de crédito y cómo mantener ciertas razones financieras.

### Alcance

- 6 Este boletín se refiere a los pasivos a corto y largo plazo, incluidos en éstos los pasivos que se relacionan en el párrafo 5. Este Boletín no trata los siguientes conceptos que son materia de otros boletines:
  - a) Estimaciones contables para valuación de activos y pasivos.
  - b) Impuesto a la utilidad y participación de los trabajadores en la utilidad, tanto causados como diferidos.
  - c) Obligaciones laborales.
  - d) Instrumentos financieros que se valúan a su valor razonable.
  - e) Instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura.

### Objetivo del boletín

- 7 El objetivo de este boletín es orientar al auditor respecto de los procedimientos y técnicas de auditoría aplicables al examen de pasivos, provisiones, y activos y pasivos contingentes y compromisos; además, incluye procedimientos y técnicas cuya aplicación se recomienda para evaluar si la evidencia que obtiene el auditor es suficiente y apropiada para respaldar su opinión cuando se lleva a cabo una auditoría de estados financieros, de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. En cada caso particular, los procedimientos deben ser diseñados por el propio auditor, en cuanto a naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de la entidad.

## Objetivos de auditoría

- 8 Los objetivos de auditoría en el examen de pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos, son:
- a) Comprobar que todos los pasivos que muestra el balance general, son reales y cumplen con las características de ser obligaciones presentes.
  - b) Verificar que en los estados financieros se incluyan todos los pasivos a cargo de la entidad por obligaciones, emisión de obligaciones, adeudos a proveedores, obligaciones acumuladas, retenciones de efectivo, cobros por cuenta de terceros y anticipos de clientes, que se adeudan a la fecha del balance general.
  - c) Verificar la correcta identificación de todos los pasivos garantizados con gravámenes sobre activos u otras garantías colaterales, comprobando que se encuentren debidamente revelados en los estados financieros.
  - d) Comprobar que los pasivos estén adecuadamente clasificados de acuerdo con su vencimiento, denominación, exigibilidad y materialidad y que, en su caso, con los gravámenes relativos estén revelados adecuadamente en las notas a los estados financieros.
  - e) Comprobar que el importe de las provisiones se haya reconocido por la administración de la entidad con base en la mejor estimación posible efectuada a la fecha del balance general.
  - f) Determinar la existencia de activos y pasivos contingentes cerciorándose que, efectivamente, no pueden ser cuantificados y comprobar que se encuentren revelados adecuadamente; asimismo, corroborar la existencia y adecuada revelación de los compromisos adquiridos por la entidad.

6170

## Control interno

- 9 El estudio y evaluación del control interno se debe realizar conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050, *Estudio y evaluación del control interno* de las normas de auditoría; el auditor debe asegurarse de:
- a) Que se cumplan los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a la tecnología de información del control interno contable. Algunos ejemplos de aspectos a considerar en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre los pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos, en forma enunciativa mas no limitativa, son los controles internos clave, en cuanto a:
    - Segregación adecuada de las funciones de autorización, compra, recepción, enajenación, verificación de documentación, registro y pago.
    - Autorización a diferentes niveles para contratar pasivos y garantizarlos.

- Uso y control efectivo de órdenes de compra y notas de recepción pre-numeradas para todo gasto y compra.
  - Revisión de facturas, precios y cálculos así como cotejo contra las órdenes de compra y notas de recepción.
  - Determinación del monto de los pasivos por concepto de impuestos, obligaciones acumuladas, por retención de efectivo, por cobros por cuenta de terceros y anticipos de clientes.
- b) La existencia de comunicación oportuna entre la administración de la entidad y sus asesores legales, con objeto de que la información financiera revele, adecuadamente, todos los activos y pasivos contingentes, así como los compromisos adquiridos por la entidad.
  - c) Que se lleve a cabo un seguimiento oportuno y sistemático de los acuerdos del Consejo de Administración, de las asambleas de accionistas y de los órganos de gobierno equivalentes.
  - d) Que se efectúe una evaluación periódica del estado que guardan los activos y pasivos contingentes y los compromisos adquiridos y asumidos.
- 10 El auditor debe conocer y comprender los procedimientos y métodos que utiliza la administración para la valuación y registro contable de los pasivos y provisiones, así como de los activos y pasivos contingentes y compromisos, incluyendo el ambiente de control relativo a tales procedimientos y métodos.
- 11 La estructura del control interno de una entidad puede disminuir la posibilidad de errores en el registro de los pasivos y provisiones así como en la determinación y revelación de los activos y pasivos contingentes y compromisos, de ahí la necesidad del auditor de conocer y evaluar esa estructura para estar en posibilidad de determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría.

### Riesgo de auditoría

- 12 Al diseñar sus pruebas de auditoría de pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos, el auditor debe incluir aquellos factores o condiciones que pueden influir en la determinación del riesgo de auditoría y en la identificación y evaluación del riesgo de fraude. Dichos factores se pueden relacionar tanto con el riesgo de error inherente como con el riesgo de que los controles relativos no lo detecten, o bien, que el auditor no lo descubra. Ejemplos de estos factores pueden ser los siguientes:
- a) Falta de segregación adecuada de funciones.
  - b) Ausencia de diferentes niveles de autorización para contraer pasivos y garantizarlos y registrarlos.
  - c) Registros contables poco confiables.

- d) Ausencia de controles para verificar facturas contra notas de embarque, precios y cálculos, y asegurar que las órdenes de compra se cotejen contra las notas de recepción.
- e) Falta de controles para asegurar que los artículos y servicios que se adquieren o contratan son recibidos por la entidad.
- f) Ajustes frecuentes en las cuentas de pasivo.
- g) Ausencia de procedimientos para la revisión y actualización de activos y pasivos denominados en monedas extranjeras.
- h) Falta de comunicación entre el departamento que contrata los pasivos y el de contabilidad.
- i) Restricciones financieras originadas por pasivos contraídos.
- j) Falta de controles adecuados que aseguren que los pasivos por concepto de impuestos, retenciones de efectivo, cobros por cuenta de terceros y anticipos, se calculan a las tasas y por los montos que corresponden.
- k) Deficiencia en la comunicación de la administración de la entidad con sus asesores legales que pueda afectar el adecuado registro de pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos.
- l) No utilización de revisiones analíticas, incluyendo índices financieros y operativos mediante los cuales puedan determinarse:
  - Variaciones anormales que puedan ser indicativas de errores y otras irregularidades en el registro de las operaciones.
  - Situaciones que puedan ser indicativas de problemas que hagan peligrar la continuidad de la entidad operando como un negocio en marcha.

### Procedimientos de auditoría

- 13 Los procedimientos y técnicas de auditoría a que se refieren los siguientes párrafos, son aplicables en las auditorías de estados financieros, y ayudan al auditor a obtener evidencia suficiente y competente relativa a la existencia, el tratamiento contable y la adecuada revelación de pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes, así como compromisos adquiridos por la entidad. Para este propósito el auditor debe determinar cuidadosamente cuáles de esos procedimientos y técnicas, y con que alcance y oportunidad, deben incluirse en su programa de trabajo.

### Planeación

- 14 Conforme al Boletín 3040, *Planeación y supervisión del trabajo de auditoría*, el auditor debe efectuar una planeación adecuada para alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible, considerando siempre los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.

- 15 Además, el auditor debe obtener información sobre las características de los pasivos, tales como vencimientos, tasas de interés, monedas en que fueron contratados, descuentos por volúmenes de compra, etcétera. Esas características incluyen la forma en que opera la entidad, sus condiciones jurídicas, sistemas de información (manual o con tecnología de información), políticas de registro, estructura y calidad de la organización, segregación de funciones, definición de líneas de autoridad y responsabilidad, existencia de auditoría interna y, en su caso, determinar las posibles limitaciones que pueden afectar su trabajo y el efecto en su opinión.

### Revisión analítica

- 16 El auditor utiliza los procedimientos y técnicas de revisión analítica durante el proceso de planeación, para conocer las operaciones y funcionamiento de la entidad, localizar e identificar cambios significativos o transacciones inusuales, así como la posibilidad de que ciertas cuentas contengan errores o indicios significativos de fraudes y ayudarse en la determinación del alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría. Generalmente, en la etapa de planeación, los utiliza como "llamadas de atención" y, posteriormente, como pruebas sustantivas para verificar los saldos de las cuentas durante el proceso de la auditoría. Estos procedimientos y técnicas de auditoría pueden tener relación o estar identificadas con el conocimiento de pasivos y provisiones y con la determinación de activos y pasivos contingentes que por sus características no son cuantificables, así como de compromisos adquiridos por la entidad.

- 17 Algunos de los procedimientos y técnicas de revisión analítica comúnmente utilizadas por el auditor, son las siguientes:

- a) Análisis de variaciones de cifras de la información financiera de un período a otro y contra el presupuesto, y obtención de información razonable que justifique esas variaciones.
- b) Pruebas globales de impuestos, intereses devengados no pagados, regalías, comisiones, etcétera, con objeto de verificar el pasivo correspondiente o, en su caso, los compromisos adquiridos o asumidos por la entidad y la razonabilidad de los costos y gastos por estos conceptos, cargados a resultados.
- c) Comparación del número de días de crédito con la cifra equivalente del año anterior, con objeto de identificar problemas potenciales en el cumplimiento de los vencimientos de los pasivos.
- d) Comparación de la lista de proveedores de un período a otro para identificar si existen cambios importantes, por ejemplo: ausencia de saldos por pagar a proveedores importantes que se incluían en el listado del período anterior y obtención de información razonable que las justifique.
- e) Estudio y análisis de las actas de juntas del Consejo de Administración y de la Asamblea de Accionistas para conocer de hechos o eventos relativos a demandas, juicios o litigios que puedan originar pasivos que deban registrarse o, pasivos y activos contingentes que deban revelarse.

- f) Aplicación de índices y razones financieras, para compararlas con los parámetros establecidos por la entidad y con los determinados en periodos anteriores e investigar las razones que justifiquen las variaciones significativas.

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

- 18 Consiste en llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno contable existente y en localizar los controles clave para el registro contable del pasivo y de las provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos. Lo anterior incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de tecnología de información, particularmente en aplicaciones importantes donde la información se procesa sin dejar huellas visibles. En su caso, debe determinarse y documentarse el enfoque de la revisión, ya sea alrededor o a través del uso de la tecnología de la información.
- 19 Al haber determinado, en forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno contable, según la evaluación efectuada conforme al Boletín 3050, Estudio y evaluación del control interno de esta Comisión, mediante el seguimiento y observación de las transacciones, y de la existencia de los controles clave, y considerando la materialidad y el riesgo de auditoría en el rubro de pasivo, el auditor estará en posición de definir la naturaleza de los procedimientos de auditoría, tanto de cumplimiento como sustantivos, con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

### **Pruebas de cumplimiento**

- 20 Generalmente, el auditor aplica pruebas de cumplimiento con objeto de adquirir seguridad razonable de que los procedimientos de control, en los que pretende confiar, existen y se aplican eficazmente, que se relacionan con procedimientos clave de control, las cuales el auditor ha considerado en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
- 21 En términos generales, las pruebas de cumplimiento se enfocan a corroborar el funcionamiento de los controles internos clave, algunos de los cuales se describen en el párrafo 9 anterior; por tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, esas pruebas deben diseñarse en función a las circunstancias particulares de cada entidad.

### **Pruebas sustantivas**

- 22 Los procedimientos que ayudan al auditor a obtener evidencia suficiente y competente respecto a las aseveraciones contenidas en los estados financieros en cuanto a existencia, integridad, valuación, propiedad, presentación y revelación de pasivos, se listan a continuación:

### **Confirmación**

- 23 La aplicación de la técnica de confirmación de saldos consiste en obtener comunicación escrita de instituciones que hayan otorgado créditos, de proveedores de bienes y servicios, acreedores, partes relacionadas, abogados, etcétera, en la que éstos confirmen estar de acuerdo con los saldos que la entidad tiene en sus registros.

- 24 La confirmación de pasivos es fundamental, ya que es la única fuente externa que tiene el auditor para conocer la existencia de pasivos no registrados y para que terceros ajenos a la entidad, le confirmen los saldos que se muestran en los registros contables de ésta.
- 25 Es conveniente que en los renglones susceptibles de hacerlo se solicite, además de la confirmación, un estado de cuenta que permita comprobar el saldo y el registro de las transacciones llevadas a cabo con la entidad en un determinado período y anotadas en el mismo.
- 26 Uno de los procedimientos del efectivo consiste en solicitar de los bancos información con respecto a las cuentas de cheques. Habrá de aprovecharse esta misma oportunidad, y de hecho los formatos estándar aprobados la incluyen, para solicitar también información sobre cualquier otro saldo a favor y a cargo de la entidad revisada. Comúnmente, las instituciones de crédito informan de la existencia de créditos, préstamos y otras operaciones de las cuales se derivan obligaciones, así como de garantías otorgadas sobre préstamos y avales.
- 27 También debe solicitarse información a los abogados y a otros asesores internos y externos que presten servicios a la entidad, sobre la existencia de juicios y responsabilidades a cargo de la misma, el estado que guardan situaciones pendientes de resolver de las que puedan derivarse pasivos y activos o pasivos contingentes y, en su caso, el monto de honorarios que la entidad les adeude a sus asesores externos.
- 28 Es recomendable que en aquellos casos en que los procedimientos de la entidad y control interno contable de ésta lo justifiquen, la circularización de los rubros que integran el pasivo, se efectúe con anterioridad a la fecha de los estados financieros que se están dictaminando. En el caso de proveedores, es conveniente solicitar la confirmación de los saldos a la misma fecha en la que se practique el inventario físico. La técnica de confirmación de saldos debe aplicarse de acuerdo con lo establecido en el Boletín 6010, Procedimientos de auditoría de aplicación general.

### Pagos posteriores

- 29 Esta técnica de auditoría consiste en el examen de la documentación de los pasivos pagados con posterioridad a una cierta la fecha, generalmente la del balance. También se utiliza esta técnica para examinar la documentación de los pagos efectuados después de la fecha a la que se solicitó la confirmación de saldos, y de los cuales no se obtuvo respuesta.
- 30 Con objeto de asegurarse de la existencia y autenticidad de los pasivos, así como de la posibilidad de descubrir operaciones registradas en el ejercicio siguiente, y que afecten al ejercicio que se está revisando, el auditor utiliza esta técnica abarcando un período posterior a la fecha del balance.
- 31 En el examen de los comprobantes que soportan los pagos posteriores hechos en cheque, en efectivo, de títulos de crédito, facturas o recibos que se recuperan al liquidar el pasivo, permite al auditor cerciorarse de su existencia real, de que han sido cubiertos y de que se han registrado en el período correspondiente.

### Examen de documentación

- 32 Consiste en inspeccionar la documentación que compruebe las obligaciones y deudas contraídas. Cuando el auditor no recibió respuesta a las solicitudes de confirmación que envió ni hubo pagos posteriores y, por tanto, no está satisfecho de la existencia y monto correcto de las obligaciones, debe examinar la documentación original que compruebe la obligación de que se trate.

### Investigación en busca de posibles pasivos no registrados

- 33 Consiste en el examen de las transacciones registradas de la fecha del balance general a la fecha del dictamen, de documentación pendiente de registro, de actas de asamblea de accionistas, del consejo de administración y comités especiales, de escrituras, de contratos, etcétera y revisión de la evidencia localizada con funcionarios y directores.
- 34 Esta investigación se hace con el fin de detectar cualquier operación, acuerdo o decisión que pueda resultar en algún pasivo, activo o pasivo contingente o compromiso para la entidad y que debiera afectar los estados financieros o a sus notas.
- 35 En numerosas entidades se mantienen expedientes con documentación pendiente de pago por estar en proceso de revisión, autorización, trámite, etcétera. El examen de estos documentos puede proporcionar al auditor datos valiosos útiles para determinar la existencia de pasivos no registrados.
- 36 Es común que el examen de otras cuentas y de su comprobación pueda dar lugar al descubrimiento de pasivos no registrados, por lo que este aspecto debe tenerse presente al examinar la documentación y los movimientos de otras cuentas tales como: inmuebles, maquinaria y equipo, inventarios, resultados, etc. El examen por el auditor de contratos de garantía de servicio, de libros de actas, de escrituras, de estados financieros intermedios y de las investigaciones con funcionarios y otros directores responsables puede proporcionar al auditor datos valiosos útiles para determinar la existencia de pasivos o activos y pasivos contingentes y compromisos no registrados a la fecha en que se hace la investigación. El Boletín 6230, Hechos posteriores, señala los procedimientos de auditoría aplicables a la revisión de eventos subsecuentes, algunos de los cuales pueden ser útiles para la identificación de pasivos y activos o pasivos contingentes y compromisos no registrados.

6170

### Verificación de cálculos y pruebas globales

- 37 Consiste en la revisión por el auditor de las bases para el registro de los pasivos acumulados y de su cálculo y estimación del saldo probable de una cuenta en base a la información conocida.

### Declaraciones de la administración

- 38 El auditor debe cerciorarse de que en la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relativos a pasivos y activos o pasivos contingentes y compromisos, según la circunstancia.

**Procedimientos de auditoría relativos al reconocimiento y valuación de pasivos**

39 El auditor debe verificar:

- a) Que todos los pasivos estén debidamente reconocidos y valuados en el balance general y que cumplen con las características de ser una obligación presente donde la transferencia de activos o prestación de servicios, sea virtualmente ineludible y surja como consecuencia de un evento pasado.
- b) Que en caso de préstamos obtenidos en efectivo, el pasivo se haya reconocido por el importe recibido o utilizado y que la parte aún no dispuesta no forme parte del balance general.
- c) Que en los casos en que los pasivos a liquidarse estén incluidos en las tablas de amortización que forman parte de los contratos formales de crédito o que el valor nominal de documentos por pagar suscritos, incluya el importe de los intereses por financiamiento, el pasivo se reconozca por el total y que el importe de los intereses aún no devengados se haya cargado a una cuenta complementaria de pasivo. Adicionalmente, si en las tablas de amortización o en los documentos por pagar no se muestra la separación entre el importe del préstamo y de los intereses, el auditor debe cerciorarse de que esta distinción se haya efectuado en los registros contables, a fin de contabilizar como un gasto financiero el importe de los intereses conforme se devenguen.
- d) Que en los casos en que existan acciones de voto limitado con dividendos referentes acumulativos, cuyo decreto esté sujeto a la obtención de utilidades; de no haber éstas, los dividendos se hayan acumulado y se revelen pero que no se reconozcan como pasivo hasta que sean decretados.
- e) Que en el pasivo por emisión de obligaciones, represente el importe a pagar por las obligaciones emitidas, de acuerdo con el valor nominal de los títulos, menos el descuento o más la prima por su colocación y que los intereses se reconozcan como pasivos conforme se vayan devengando.
- f) Que también en el caso de pasivos por emisión de obligaciones, el importe de los gastos de emisión, tales como honorarios legales, intermediación, gastos de emisión, impresión, colocación, etc., así como la prima o el descuento en la colocación de obligaciones se amorticen durante el período en que las obligaciones estén en circulación. El auditor debe también verificar que todos los gastos de emisión y la prima o el descuento en la colocación de obligaciones se estén reconociendo como partes integrantes de la tasa efectiva de interés.
- g) Que en el caso de redención de obligaciones antes de su vencimiento, se haya ajustado la amortización de los gastos de emisión y del descuento o prima, con objeto de que se aplique a los resultados, dentro de partidas especiales la parte proporcional correspondiente a las obligaciones redimidas anticipadamente.
- h) Que en aquellas situaciones en las que por decisiones de la entidad se hayan redimido anticipadamente obligaciones, y se haya pagado un premio a los tenedores de éstas, ese premio se reconozca en las partidas especiales, en los resultados del ejercicio en el que las obligaciones se redimieron.

- i) Que si la redención anticipada de obligaciones se efectuó como consecuencia de una nueva emisión de obligaciones, el tratamiento contable de los montos que se venían amortizando esté de acuerdo con lo siguiente:
- Si el valor presente de los flujos futuros de la nueva emisión de obligaciones, descontados a la nueva tasa efectiva de interés, no difiere en más del diez por ciento del valor presente de los flujos futuros de las obligaciones originales, descontados a la tasa efectiva de interés original, debe entenderse que no se tiene una nueva obligación y, en estos casos, el auditor debe verificar que los gastos y primas o descuentos efectuados para llevar a cabo la nueva emisión, se reconozcan en los resultados del periodo en que se incurrieron, como parte de las partidas especiales.
  - Si la diferencia entre los flujos futuros descontados a que se refiere el inciso anterior, es mayor a diez por ciento, debe entenderse que se originó una nueva obligación. En estos casos, el auditor debe verificar que los gastos y primas o descuentos de la obligación anterior se hayan cancelado totalmente contra los resultados del periodo, registrándolos como parte de las partidas especiales, y que los gastos y primas o descuentos incurridos en la nueva emisión, se amorticen en la vida remanente de las nuevas obligaciones reconociéndolos en el resultado integral de financiamiento.
- j) Que las obligaciones redimidas se reconozcan como una disminución del pasivo.
- k) Tratándose de instrumentos financieros de deuda convertibles en acciones del emisor, en los casos en que el tenedor corra los mismos riesgos que los accionistas del emisor, el auditor debe verificar que se les da el tratamiento contable, y que se clasifican como, un instrumento de capital y que los rendimientos generados por ellas se consideran como dividendos.
- l) Cuando se trate de instrumentos financieros de deuda convertible en acciones en los que el tenedor no corre los mismos riesgos que los accionistas del emisor, el auditor debe verificar que los rendimientos sean considerados como gasto por interés en el periodo que se devenguen.
- m) Cuando se trate de pasivos por proveedores, y éstos se hayan originado en la compra de bienes y se hayan reconocido en el momento en que los riesgos fueron transferidos a la entidad.
- n) Que los pasivos por proveedores se hayan originado en la contratación de servicios y se reconozcan en el momento en que éstos son recibidos por la entidad.
- o) Que los pasivos a favor de proveedores se reconozcan deduciendo los descuentos comerciales pero sin deducir los descuentos por pronto pago, excepto cuando la entidad tiene por norma aprovecharlos regularmente, está en condiciones de continuar esa política, siempre y cuando se aplique este procedimiento de manera uniforme.
- p) Que cuando se suscriban documentos amparando compras a crédito, se reconozcan tanto la adquisición del activo como el pasivo correspondiente por el importe total de la operación.

- q) Que los pasivos generados por retenciones por cuenta de terceros, se reconozcan en el momento de efectuar la transacción o en el que se genera la obligación.
- r) Que los pasivos por obligaciones acumuladas, se hayan reconocido efectuando el correspondiente cargo a los resultados del periodo y que en aquellas situaciones en que no sea posible determinar con exactitud el importe del pasivo, se reconozcan estimaciones lo más certeras posibles.
- s) Que los anticipos de clientes se reconozcan por el monto del efectivo o, en su caso, por el valor razonable de los bienes o servicios recibidos en el momento de la transacción.
- t) Que todos los pasivos que se hayan extinguido mediante pago (entrega de efectivo, de activos financieros, de bienes, de servicios o la adquisición de obligaciones en circulación emitidas por la misma entidad), liberación de la obligación por medios judiciales o directamente por el acreedor, se hayan eliminado de la contabilidad y, por lo tanto, no se incluyan en los estados financieros.
- u) Que se haya reconocido una provisión en los casos en que se reunieron las tres condiciones siguientes, y que de no haberse reunido, no se haya registrado una provisión:
- Existe una obligación presente (legal o asumida) resultante de un evento pasado a cargo de la entidad.
  - Es probable que se presente la salida de recursos económicos como medio para liquidar dicha obligación.
  - La obligación puede estimarse razonablemente.
- w) Que en los casos en que se haya reconocido una provisión, se haya registrado la correspondiente contrapartida en el estado de resultados.
- w) Que cuando una entidad explote un yacimiento marino y de acuerdo con la concesión que tiene se le exija que retire la plataforma petrolera al final del periodo de producción y que restaure el fondo marino, la estimación del costo de esa restauración al momento del retiro de la plataforma, se registre, desde la adquisición o construcción e instalación de la misma, una provisión incrementando el costo del artículo.
- x) Que el importe reconocido como provisión, corresponde a la mejor estimación efectuada por la administración de la entidad, a la fecha del balance general, del desembolso necesario para liquidar la obligación presente.
- y) Que para efectuar la mejor estimación de la provisión, la entidad haya tomado en cuenta la variabilidad en los desenlaces posibles (riesgo) y la incertidumbre sobre su cuantía o vencimiento.
- z) Que el importe de las provisiones haya sido descontado, cuando el efecto de hacerlo sea significativo.

- aa) Que en los casos en que el efecto financiero del descuento haya sido importante, el importe de la provisión sea igual al valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.
- bb) La tasa o tasas de descuento utilizadas, se hayan considerado antes de impuestos y reflejen las evaluaciones correspondientes del valor del dinero a través del tiempo de acuerdo con las condiciones del mercado a la fecha del balance general y al riesgo específico del pasivo correspondiente. También el auditor debe verificar que la tasa o tasas de descuento sean nominales y que no reflejen los riesgos que hayan sido objeto de ajuste al hacer las estimaciones de los flujos de efectivo.
- cc) Que cuando el valor presente de una provisión se haya modificado como consecuencia de cambios en las tasas de descuento utilizadas, esa variación se haya considerado como un gasto o un producto por intereses.
- dd) Que los eventos futuros que puedan afectar el importe necesario para liquidar una obligación se reflejen en el monto de la provisión aun cuando exista suficiente evidencia de que ocurrirán.
- ee) Que en la determinación de las provisiones no se hayan considerado las ganancias esperadas por la venta de activos, aun cuando éstas tengan estrecha relación con el suceso que da origen a la provisión.
- ff) En el caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar una provisión le sea reembolsado por un tercero, que ese reembolso se reconozca sólo cuando su recepción sea prácticamente segura si la entidad liquida la obligación objeto de la provisión. En este caso, el auditor debe también verificar que el reembolso se haya tratado como un activo y que el importe que se haya reconocido de éste no exceda al importe de la provisión.
- gg) Que las provisiones sean objeto de revisión en cada fecha del balance general y, en su caso, sean ajustadas para reflejar la mejor estimación existente en ese momento.
- hh) Que en los casos en que ya no es posible que se requiera la salida de recursos económicos para liquidar la obligación, la provisión correspondiente se haya revertido.
- ii) Que cada provisión sea utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.
- jj) Que no se hayan creado, incrementado o disminuido, con cargo o crédito a los resultados, provisiones para fines indeterminados o no cuantificables en forma razonable, pues el resultado de esto sería que las utilidades pasaran de un período a otro, violando los postulados básicos de lo devengado y del periodo contable.
- kk) Que no se reconozcan provisiones por pérdidas futuras derivadas de las operaciones.
- ll) Que si la entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo sean reconocidas y medidas como provisiones.

- mm) Que ningún activo contingente se haya reconocido en el balance general.
- nn) Que si se considera probable la salida de recursos para una partida tratada como pasivo contingente, se reconozca la correspondiente provisión en los estados financieros del periodo en que ocurra el cambio en la probabilidad de ocurrencia.
- oo) Que ningún compromiso se haya reconocido en el balance general.

#### Procedimientos de auditoría relativos a la presentación de pasivos

- 40 El auditor debe cerciorarse de que en los estados financieros se hace una presentación y revelación adecuadas, considerando entre otros, los siguientes aspectos:
- a) Que los diferentes renglones integrantes del pasivo están clasificados en el balance general de acuerdo con su fecha de liquidación o vencimiento, en corto y largo plazo.
  - b) Que la presentación de los diferentes renglones de pasivo a corto plazo dentro del balance general se haga tomando en cuenta tanto la agrupación del pasivo de naturaleza semejante, como las condiciones de exigibilidad y de materialidad.
  - c) Que el pasivo a corto plazo se presente como el primero de los grupos del pasivo del balance general y que su vencimiento ocurrirá dentro del año siguiente a la fecha del balance, a menos de que el ciclo normal de operaciones de la entidad sea mayor a un año y se haga una excepción similar en la clasificación del activo circulante.
  - d) Que los adeudos que tengan vencimiento mayor a un año o al ciclo normal de las operaciones, si éste es mayor, se presenten como pasivo a largo plazo, y que la porción de éstos, pagadera dentro de los doce meses siguientes a la fecha del balance, o dentro del ciclo normal de las operaciones, si este último es mayor, se ha clasificado como pasivo a corto plazo.
  - e) Que los diferentes conceptos o rubros del pasivo estén presentados en el balance general conforme a:
    - La agrupación de pasivos de naturaleza semejante.
    - Las condiciones de exigibilidad.
    - La materialidad.
  - f) Que los pasivos que representen financiamientos bancarios a corto plazo se presenten por separado.
  - g) Que el pasivo por financiamientos bancarios también incluya, de haberlas, las obligaciones provenientes de descuentos bancarios de documentos por cobrar cuyas características son las de una típica operación crediticia, garantizada básicamente por la solvencia del descontatario y en forma secundaria por los documentos descontados.
  - h) En el caso de primas o descuentos en la colocación de obligaciones, éstas se presenten dentro del mismo concepto de pasivo que las originó. Respecto de

los gastos legales, de emisión, impresión, colocación y otros, cerciorarse que se clasificaron como un cargo diferido.

- i) Que los intereses no devengados incluidos en los saldos de las cuentas de pasivo, se excluyan del balance general compensándolos con los saldos que por el mismo monto se encuentren incluidos en los saldos de las cuentas de pasivo.
- j) Que una obligación a corto plazo ha sido excluida del pasivo a dicho plazo, sólo si la entidad tiene la obligación de refinanciar esa obligación y demuestra su capacidad para hacerlo sobre una base de largo plazo en alguna de las siguientes formas:
- Con posterioridad al cierre del periodo, pero cuando antes de emitir los estados financieros, la entidad ha efectuado la contratación de un pasivo a largo plazo o ha colocado instrumentos de capital para refinanciar el pasivo a corto plazo sobre una base de largo plazo.
  - Después del cierre del periodo, pero antes de emitir los estados financieros, cuando la entidad ha celebrado un convenio para refinanciar a largo plazo un pasivo a corto plazo y este convenio cumple con las siguientes condiciones:
    - El convenio tiene un vencimiento superior a un año o al ciclo normal de operaciones de la entidad, el que sea mayor, a partir de la fecha del cierre del periodo y durante ese plazo no se puede rescindir el acuerdo por parte del acreedor, el nuevo acreedor o el inversionista y las obligaciones incurridas por el acreditado no se pueden exigir, excepto por incumplimiento de algunas de las condiciones establecidas en el convenio.
    - A la fecha de los estados financieros, la entidad no se encuentra en situación de incumplimiento bajo las nuevas condiciones establecidas en el convenio de financiamiento y no existe información alguna de que lo estará posteriormente o, en el caso de que estuviera en la situación de incumplimiento, el acreedor ha renunciado a su derecho de exigibilidad de cumplimiento.
    - El acreedor con el que se ha efectuado el acuerdo tiene suficiente capacidad financiera para cumplir con éste.
- k) Que si la capacidad de la entidad para refinanciarse es demostrada por la contratación de un pasivo a largo plazo o por la colocación de instrumentos de capital, el importe del pasivo a corto plazo susceptible de ser reclasificado no debe exceder el importe obtenido por el nuevo pasivo o por los instrumentos de capital colocados.
- l) Que si la capacidad de la entidad para refinanciarse es demostrada por la celebración de un convenio, el importe del pasivo a corto plazo susceptible de ser reclasificado, no debe exceder el monto del pasivo a corto plazo a ser refinanciado, de acuerdo con el convenio.
- m) Que si se han reclasificado pasivos del corto a largo plazo, se presenten en el balance general dentro del pasivo a largo plazo.

- n) Si la entidad ha dejado de cumplir con alguno de los compromisos establecidos en contratos de crédito con vencimiento a largo plazo, y este hecho le otorga al acreedor el derecho unilateral de hacer exigible de inmediato o dentro del término de un año, o de su ciclo de operación, si éste es superior a un año, la liquidación del adeudo total del crédito, ese pasivo, incluyendo su porción a largo plazo se presente como pasivo a corto plazo, excepto cuando:
- El acreedor, a más tardar a la fecha del balance general, haya renunciado por escrito y de manera expresa a ejercer su derecho a reclamar el pago total de la deuda a su favor durante un periodo no menor a un año o del ciclo normal de operación de la entidad, si éste es superior a un año, contado a partir de la fecha del balance, o pierde con posterioridad a la fecha del incumplimiento, y no más tarde de la fecha del balance general, su derecho a ser exigible el adeudo.
  - En el contrato se pactó un periodo de gracia y antes de la fecha del balance general, ocurren eventos que aportan evidencia objetiva y verificable la cual indica la existencia de una alta probabilidad de que dentro de ese periodo de gracia la entidad pueda subsanar la situación violatoria del contrato de crédito.
- o) Que se presenten por separado los adeudos a favor de proveedores por la adquisición de bienes o servicios que representan las actividades principales de la entidad. Normalmente, no es necesario presentar por separado, de aquéllos que no lo están, los adeudos documentados a favor de proveedores.
- p) Que los saldos deudores que forman parte de las cuentas por pagar a proveedores, se hayan clasificado como cuentas por cobrar o como inventarios, dependiendo de su procedencia o de la aplicación final que se estime tendrán.
- q) Que los pasivos a favor de compañías afiliadas que provengan de compras de bienes, prestación de servicios, préstamos, etc., se presenten por separado.
- r) Que los pasivos a favor de accionistas, funcionarios y empleados se presenten por separado.
- s) Que si los pasivos por obligaciones acumuladas y por retenciones de efectivo y cobros por cuenta de terceros (acreedores diversos, retenciones de impuestos y otras cuentas por pagar) se agrupan en un sólo rubro, se segreguen y muestren en forma detallada en las notas a los estados financieros.
- t) Que las ganancias o pérdidas derivadas de la extinción de pasivos se incluyan en el estado de resultados en las partidas especiales.
- u) Que las provisiones se presenten en el balance general por separado del resto de los pasivos y estén clasificadas a corto o a largo plazo según su exigibilidad.
- v) Que las provisiones se agrupen o se segreguen de acuerdo con su importancia con respecto a los demás pasivos.

**Procedimientos de auditoría relativos a la revelación de pasivos**

- 41 El auditor debe verificar que en las notas a los estados financieros, cuando proceda, se revele(n):
- a) Pasivos denominados en moneda extranjera, la moneda extranjera en que está contratado el pasivo y el tipo de cambio utilizado para la conversión a pesos de ese pasivo.
  - b) Las restricciones que en algunos contratos de crédito se imponen al deudor, como son restricciones para el pago de dividendos, proporciones que debe guardar el capital de trabajo y/o el total del pasivo, restricciones para la obtención de nuevos préstamos, obligaciones de asegurar ciertos activos y pasivos, etcétera.
  - c) Las garantías, si las hubiese, de cualquier pasivo.
  - d) Que en el caso de pasivo a largo plazo, éste se muestre con tantos detalles como sean necesarios, describiendo la naturaleza de cada uno de los préstamos o financiamientos que lo integren, el vencimiento en su totalidad y en cada uno de los siguientes cinco años, las tasas de interés, tasas efectivas de interés cuando sean aplicables, y las garantías o gravámenes respectivos.
  - e) Las porciones de financiamientos aún no dispuestos y sus obligaciones inherentes.
  - f) Cuando sea el caso, que la entidad se encuentre dentro de algunos de los supuestos de incumplimiento generalizado en el pago de sus obligaciones, señalados en la Ley de Concursos Mercantiles.
  - g) Las características de las obligaciones emitidas, como son el monto, número de obligaciones en circulación, valor nominal de las obligaciones, descuento o prima reportada como deducción o adición al valor nominal, derechos y formas de redención, garantías, vencimiento en su totalidad, así como de cada uno de los siguientes cinco años; tasa de interés, tasa efectiva de interés cuando sea aplicable, monto amortizado de descuento o prima en resultados, monto de costos de emisión y otros, presentados dentro del activo, etcétera.
  - h) El tipo y forma de conversión de las obligaciones convertibles. Además, que se revele adecuadamente la existencia, en su caso, de obligaciones autorizadas aún no emitidas, con objeto de que el lector pueda comparar el monto total autorizado con el valor de los bienes otorgados en garantía.
  - i) Una descripción general del convenio financiero y de los términos de cualquier nueva obligación incurrida o que se espere incurrir, o bien, de las acciones de capital social colocadas o que se espera colocar como resultado el refinanciamiento, el cual permite excluir una obligación a corto plazo del pasivo a corto plazo.
  - j) Los incumplimientos a las cláusulas de contratos de crédito de largo plazo, así como los efectos de los mismos sobre los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

- k) La falta de pago de pasivos que haya colocado a la entidad en alguno de los supuestos de incumplimiento generalizado establecidos en la Ley de Concursos Mercantiles.
  - l) Una descripción de las transacciones de extinción de pasivo, cuyas ganancias o pérdidas hayan sido clasificadas en partidas especiales y si fue posible hacerlo, que se haya identificado el origen de los fondos utilizados en la extinción.
- 42 El auditor debe verificar que por cada tipo de provisión, la entidad revele o informe acerca de:
- a) El valor contable al principio y al final del periodo.
  - b) Las provisiones constituidas en el período, incluyendo los incrementos en las provisiones existentes.
  - c) Los importes utilizados, aplicados o cargados contra la provisión, en el transcurso del período.
  - d) Los importes no utilizados revertidos en el periodo.
  - e) El aumento por los intereses generados en el periodo en las provisiones descontadas a valor presente, así como el efecto que haya tenido cualquier cambio en la tasa de descuento.
  - f) El efecto de los cambios en la estimación del monto de la provisión.
  - g) Una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de recursos económicos, relativas a la misma.
  - h) Una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos que producirá la provisión. Adicionalmente, en los casos que sea necesario, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis hechas sobre los eventos futuros.
  - i) El importe de los reembolsos esperados, informando además, de aquellos reembolsos que hayan sido reconocidos como activos.
- 43 Los activos contingentes que hayan surgido por sucesos inesperados o no planeados por la entidad, de los cuales exista la posibilidad de la incorporación de beneficios económicos futuros, como por ejemplo una reclamación que la entidad esté llevando por medio de un proceso judicial, cuyo resultado es incierto.
- 44 Los pasivos contingentes considerando las circunstancias específicas; además, debe indicarse la naturaleza de los mismos, así como una evaluación de sus perspectivas.
- 45 El auditor debe verificar que en los estados financieros, por cada tipo de activo o pasivo contingente, se revele una breve descripción de la naturaleza, una estimación de su efecto financiero derivado de la obligación posible, una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe, o el calendario de entradas y salidas de los recursos correspondientes. Además, el auditor debe verificar que en el caso de pasivos

contingentes la entidad informe sobre la posibilidad de obtener reembolsos eventuales, en su caso.

- 46 El auditor debe cerciorarse que en aquellos casos en que la entidad no revele la información a que se refiere el párrafo anterior, por que no sea práctico hacerlo, éste hecho se revele en las notas correspondientes.
- 47 El auditor debe verificar que se revelen el monto y la naturaleza de los compromisos cuando:
- a) Representen adiciones importantes a los activos fijos de la entidad.
  - b) El monto de los servicios o bienes contratados exceda sustancialmente las necesidades inmediatas de la entidad, o al volumen normal de las operaciones propias de ésta.
  - c) Existan obligaciones contractuales que incluyan condiciones a cumplir.
- 48 En aquellos casos en que exista un compromiso que ocasione una pérdida, el auditor debe verificar que se haya contabilizado la provisión correspondiente.

**Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 49 Este boletín se emitió para auditorías de estados financieros de periodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2006 y fue revisado en enero de 2011.



---

Boletín 6180

ESTIMACIONES CONTABLES

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Generalidades.....	1 al 3
Alcance .....	4
Objetivo del boletín .....	5
Objetivos de auditoría .....	6
Control interno .....	7
Materialidad y riesgo de auditoría.....	8 al 10
Ingresos y cuentas por cobrar .....	11
Inventarios y costo de producción.....	12
Compras y cuentas por pagar.....	13
Partes relacionadas .....	14
Ingresos y egresos por arrendamientos.....	15
Activos y pasivos por obligaciones laborales .....	16
Activos y pasivos por ISR, IMPAC y PTU diferidos.....	17
Activos y pasivos derivados de contratos de construcciones y de fabricación.....	18
Inmuebles, maquinaria y equipo .....	19
Efectivo .....	20
Instrumentos financieros.....	21
Intangibles.....	22
Procedimientos de auditoría .....	23 al 47
Fecha de revisión de este boletín .....	48
Apéndice I	
Estimaciones contables	

---



---

## BOLETÍN 6180

### ESTIMACIONES CONTABLES

#### Generalidades

- 1 La NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*, de las Normas de Información Financiera, emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), hace mención de las estimaciones contables y señala que, dentro de las operaciones normales de una entidad, existen eventos, cuyos efectos, a la fecha de presentación de los estados financieros, no pueden valuarse con exactitud. Por este motivo, se ha hecho necesaria la utilización de estimaciones contables que permitan conocer razonablemente el efecto futuro de dichos eventos. Ejemplos de lo anterior, son la creación o incremento de estimaciones para cuentas de dudosa recuperación, de la vida útil económica de los activos fijos e intangibles, del periodo de agotamiento de ciertos activos y del monto de las provisiones.
- 2 La administración de la entidad es la responsable de hacer las estimaciones contables que se incluyen en la información financiera. Frecuentemente, estas estimaciones se hacen en condiciones de incertidumbre en cuanto al resultado de los eventos que han ocurrido o con que tienen probabilidad de ocurrir y que, por lo general, involucran el uso del juicio.
- 3 El auditor es el responsable de evaluar la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la administración, incluidas en los estados financieros.

#### Alcance

- 4 Este boletín se refiere a los procedimientos de auditoría aplicables a las estimaciones contables contenidas en la información financiera, derivadas de operaciones cuyas características no permiten cuantificarlas oportunamente con exactitud, o bien, porque la precisión de su monto depende de hechos futuros.

#### Objetivo de este boletín

- 5 El propósito de este boletín es recomendar los procedimientos de auditoría necesarios para la identificación y comprobación de la razonabilidad de las estimaciones contables.

#### Objetivos de auditoría

- 6 Los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos a las estimaciones contables, son obtener evidencia suficiente y competente de que:
  - a) Se han reconocido todas las estimaciones contables de importancia en los estados financieros.
  - b) Su valuación es razonable, en las circunstancias.
  - c) Se presentan, clasifican y revelan de conformidad con las normas de información financiera mexicanas.

### Control interno

- 7 Al estudiar y evaluar el control interno conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050, *Estudio y evaluación del control interno* de esta Comisión, el auditor deberá estar atento a la estructura en general, así como al sistema de control interno específico, que permita minimizar la ocurrencia de errores, omisiones o fraudes importantes en las estimaciones contables. Ejemplos de lo anterior son los controles internos clave, como:
- Reconocimiento de la administración de la entidad sobre la necesidad de registrar estimaciones contables, conforme a las políticas debidamente establecidas al respecto.
  - Existencia y adecuada custodia de toda la información relevante, suficiente y confiable para respaldar la estimación contable.
  - Necesidad de contar con personal capacitado en la determinación de las estimaciones contables.
  - Autorización y revisión periódica de las estimaciones contables por parte de funcionarios con niveles jerárquicos adecuados dentro de la entidad.
  - Evaluación de las estimaciones contables a través de comparaciones con resultados reales posteriores o de la congruencia con los planes de operación de la entidad.
  - Utilización de especialistas o expertos para la determinación y reconocimiento de las estimaciones contables.

### Materialidad y riesgo de auditoría

- 8 En la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicables a las estimaciones contables, el auditor debe considerar entre otros elementos, la materialidad de estos renglones en los estados financieros, así como los riesgos de auditoría.
- 9 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 juicios inapropiados y a errores que resultan del uso de información inadecuada o de descuidos. Por ello, la materialidad y el riesgo de auditoría se relacionan básicamente con:
- La relevancia de la partida reconocida en los estados financieros.
  - El grado de complejidad y subjetividad inherente al proceso de las estimaciones.
  - La disponibilidad y confiabilidad de la información pertinente, del número e importancia de los supuestos y del grado de incertidumbre relativa.
- 10 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. Ejemplos de estos factores se pueden presentar dentro de los siguientes rubros de los estados financieros o en ciertas transacciones que realiza la entidad:

- 11 Ingresos y cuentas por cobrar:
- a) Ventas con derecho a devolución.
  - b) Métodos complejos de estimación de ingresos (grado de avance).
  - c) Incremento en la antigüedad de las cuentas por cobrar.
  - d) Deudores pertenecientes a ramos industriales que sufren condiciones desfavorables.
  - e) Introducción de un producto que ha resultado defectuoso.
  - f) Posibilidad de incumplimientos legales y fiscales con costo por el incumplimiento.
  - g) Restauración del sitio o medio ambiente, por retiro de activos al término de una vida útil.
  - h) Reestructuración o liquidación de una línea de actividad.
  - i) Cambios en la estructura de la organización o reorganizaciones que afectan la operación de la entidad.
- 12 Inventarios y costo de producción:
- a) Disminución significativa de la demanda de productos.
  - b) Nuevos productos o avances técnicos que afectan la aceptación de los artículos de una entidad.
  - c) Decisión de discontinuar productos o cerrar plantas.
  - d) Revisiones informales o poco frecuentes de costos por erogar sobre contratos a largo plazo.
  - e) Partidas obsoletas o de lento movimiento ya identificadas pero pendientes de investigar y contabilizar.
- 13 Compras y cuentas por pagar:
- a) Otorgamiento de garantías sobre productos vendidos.
  - b) Compras que excedan los requerimientos de producción.
  - c) Proveedores que experimentan dificultades financieras y operativas (huelgas) importantes que puedan interrumpir suministros clave.

- d) Posición monetaria neta pasiva y variaciones en el tipo de cambio de monedas extranjeras.
  - e) Posibilidades de no cumplir con contratos de crédito.
  - f) Juicios o litigios en proceso o posibles.
- 14 Partes relacionadas:
- a) Quebranto de afiliadas y asociadas con adeudos importantes.
- 15 Ingresos y egresos por arrendamientos:
- a) Posibilidad de reducción permanente del valor residual de la propiedad rentada.
  - b) Incertidumbre de que al término del contrato se transfiera la propiedad del activo rentado.
  - c) Indefinición de la vida útil del bien rentado.
- 16 Activos y pasivos por obligaciones laborales
- a) Métodos complejos para la determinación de remuneraciones al personal.
  - b) Contratos sindicales ya vencidos y no renegociados.
  - c) Cambios en los planes de beneficios al personal o en las bases para su cálculo.
  - d) Modificaciones a los sistemas de costos y beneficios laborales.
  - e) Planes de reorganización o despido.
  - f) Terminación laboral por causa de reestructuración de la entidad.
  - g) Variación en supuestos y ajustes por experiencia obtenida.
  - h) Reducción y/o extinción anticipada de obligaciones por terminación o suspensión de un plan.
- 17 Activos y pasivos por ISR, IETU y PTU diferidos
- a) Dificultad para generar utilidades futuras.
  - b) Pocas probabilidades de recuperación de saldos deudores en periodos futuros.
  - c) Modificaciones a las leyes respectivas y cambios substanciales en tasas aplicables.
- 18 Activos y pasivos derivados de contratos de construcción y de fabricación:
- a) Cambios sustanciales en las estimaciones de ingresos, costos y resultados de los contratos.

- b) Incertidumbre de incobrabilidad de una estimación reconocida como cuenta por cobrar.
- c) Posibilidad de quebranto por ser mayores los costos que los ingresos en un contrato celebrado.

## 19 Inmuebles, maquinaria y equipo

- a) Procesos productivos afectados por avances tecnológicos.
- b) Cambios en la utilización de capacidad productiva.
- c) Activos importantes fuera de uso.
- d) Líneas de producción descontinuadas.
- e) Subjetividad en la determinación de la vida útil de los activos.
- f) Disminución significativa en el valor de mercado de un activo.
- g) Reducción importante en el uso de la capacidad instalada.
- h) Pérdida de mercado de los productos o servicios que presta la entidad.
- i) Cambios tecnológicos.
- j) Daños físicos.
- k) Cambios significativos en el destino o utilización de un activo.
- l) Costos incurridos en exceso a los originalmente estimados para la adquisición o construcción de un activo.
- m) Flujos de efectivo y operaciones negativas, combinados con un historial o proyecciones que confirmen la falta de continuidad operativa.
- n) Resultados negativos en alguno de los componentes significativos de la entidad.
- o) Cargos a resultados substancialmente superiores en términos porcentuales en relación con los ingresos, por concepto de depreciación.

## 20 Efectivo

- a) Restricciones cambiarías que impactan el flujo de fondos derivados de operaciones en moneda extranjera.

## 21 Instrumentos financieros

- a) Cambios económicos en el entorno de la entidad, que afecten el valor registrado.

- b) Inversiones en el extranjero que pueden verse afectadas por decisiones de los gobiernos.
- c) Existencia objetiva del deterioro de la inversión, por que el emisor demuestra tener problemas financieros importantes.
- d) Cambio del valor razonable al utilizar determinaciones técnicas por la falta de existencia de mercado.

## 22 Intangibles

- a) Cambios tecnológicos que afecten los sistemas de cómputo (software), programas, licencias, portales, etcétera.
- b) Cambios tecnológicos o legales que afecten fórmulas patentes, recetas, bases de datos, derechos registrados, franquicias, marcas, etcétera.
- c) Cambios o suspensión de listas o bases de clientes distribuidores, publicidad.
- d) Eliminación de rutas de venta, de clientes y canales de distribución.
- e) Rescisión de contratos de propaganda, consultoría, clientes, mercadeo, de no competir, arrendamientos, de transmisión de radio.
- f) Suspensión o cancelación de una franquicia, licencia, etcétera.
- g) Modificaciones adversas al carácter ambiental o ecológico.

## Procedimientos de auditoría

- 23 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.
- 24 Los procedimientos de auditoría, que más adelante se señalan, son necesarios para conocer la existencia, el registro contable, la valuación y la adecuada revelación de las estimaciones contables determinadas por la entidad.
- 25 El auditor debe aplicar procedimientos de auditoría para evaluar si la administración ha identificado todas las circunstancias, factores o condiciones que requieran del reconocimiento de estimaciones contables que pudieran ser importantes en los estados financieros.
- 26 Considerar y evaluar las aseveraciones que se desprenden de los estados financieros, como una pauta para determinar la necesidad del reconocimiento de estimaciones contables. (En el apéndice I de este boletín, se indican algunas estimaciones contables que pueden contener los estados financieros.)

- 27 Obtener información sobre aquellas situaciones que hayan sucedido en la entidad y que puedan dar origen a la creación de estimaciones contables. Ejemplo de ello, son:
- Cambios ocurridos o planeados en el giro de la empresa, en su forma de operar y en su entorno económico.
  - Cambios en la metodología para acumular la información.
  - Situación que guarden los litigios, reclamaciones y otros riesgos que puedan afectar a la entidad, según confirmación de sus abogados.
  - Resoluciones contenidas en actas de asambleas de accionistas, de consejo de administración, comités de auditoría u otros comités establecidos.
  - Comentarios de la administración acerca de circunstancias que pudieran indicar la necesidad de reconocer una estimación contable.
- 28 El auditor debe obtener certeza razonable de que la información sobre la que se basa el reconocimiento de la estimación contable es completa y relevante. Cuando se utiliza información no contable, ésta debe ser congruente con la información procesada a través del sistema de información financiera. Por ejemplo, al verificar una provisión para garantías, el auditor debe obtener certeza razonable de que la información relativa a los productos vendidos, que aún se encuentran dentro del periodo de garantía a la fecha del balance general, concuerda con la información sobre las ventas realizadas por la entidad dentro del sistema de información financiera.
- 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.
- 30 El auditor deberá verificar si la entidad ha definido y establecido las bases suficientes en la consideración de los principales supuestos usados en la determinación de las estimaciones contables. En algunos casos, los supuestos estarán basados en estadísticas e índices acotados por gobierno o por la industria, tales como tasas de inflación, tasas de interés etc. En otros casos, los supuestos serán más específicos para el tipo de entidad de que se trate y se basarán en información generada internamente.
- 31 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.

- c) Congruentes con los planes de la administración y que éstos se hayan evaluado como razonables.
- 32 El auditor verificará aquellos supuestos que son sensibles a variaciones, o son susceptibles a errores importantes. Por ejemplo, las bases actuariales para el cálculo de las obligaciones laborales.
- 33 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. En tales casos, el auditor deberá seguir los lineamientos establecidos en el Boletín 6060, *Utilización del trabajo de un especialista* de esta Comisión.
- 34 El auditor debe revisar que las bases utilizadas por la administración en la preparación y reconocimiento de las estimaciones contables, continúan siendo apropiadas. Tal revisión, debe comprender el conocimiento del auditor acerca de los resultados financieros de periodos anteriores, prácticas utilizadas por otras entidades de la industria y los planes de la administración.
- 35 El auditor debe verificar los procedimientos de cálculo utilizados por la administración. El alcance de sus pruebas dependerá de la complejidad del proceso en la determinación de las estimaciones contables, de su evaluación de los procedimientos y métodos que utilizó, y de la importancia de la estimación en el contexto de la información financiera; asimismo, el auditor debe evaluar los procedimientos de cálculo, utilizados por la entidad, así como decidir si debe preparar su propia estimación de una manera complementaria o supletoria, de acuerdo con su criterio.
- 36 El auditor debe llevar a cabo comparación de estimaciones contables previas con resultados reales, para evaluar el grado de confianza que se puede depositar en los procedimientos establecidos por la entidad, en la determinación y registro de las estimaciones contables, y en su caso, establecer si deben requerirse ajustes a las bases establecidas.
- 37 El auditor debe obtener certeza razonable respecto de los supuestos utilizados y la precisión de los cálculos determinados para el registro de las estimaciones contables, con base en su conocimiento de la entidad y de la industria, así como el grado de coherencia con otra evidencia obtenida durante la auditoría.
- 38 El auditor debe considerar si existen eventos o transacciones posteriores significativas como apoyo, para establecer la razonabilidad de las estimaciones contables, a fin de evaluar si éstos afectan la información y los supuestos utilizados en la determinación de las mismas.
- 39 La evaluación de errores puede ser más difícil que en otras áreas de la auditoría, debido al carácter de aproximación, inherente e intrínseco en el registro de las estimaciones contables. Cuando existe diferencia entre la estimación del auditor, sobre el monto mejor respaldado por la evidencia disponible y el monto estimado que se incluye en los estados financieros, el auditor debe determinar si tal diferencia constituye un error. Si la diferencia es razonable, debido a que su importe no excede el límite de materialidad establecido, no se considerará un error; sin embargo, si el auditor cree que la diferencia no es razonable, deberá solicitar a la administración se corrija la estimación para

obtener una cifra aceptable. Si la administración se rehúsa a corregir la estimación, la diferencia entre ésta y la estimación más cercana a lo razonable, deberá considerarse un error. Éste, junto con todos los demás errores detectados en la auditoría, habrá de considerarse al evaluar su importancia sobre los estados financieros y el efecto en la opinión del auditor.

- 40 El auditor también debe considerar el comportamiento y el resultado acumulado de las diferencias individuales, que en principio juzgó como razonables y no consideró como error, observadas en la revisión de las diversas estimaciones contables contenidas en los estados financieros y en un momento dado reconsiderar su evaluación sobre las estimaciones en su conjunto. Esto puede ser importante, cuando las diferencias se encaminen consistentemente hacia una dirección; es decir, que las estimaciones contables parezcan estar excedidas o sean insuficientes.
- 41 Cuando el auditor no pueda obtener certeza sobre la razonabilidad de una estimación contable y tampoco cuente con evidencia de auditoría suficiente para respaldar una cifra diferente, deberá evaluar si existe una limitación al alcance y su efecto en la opinión.
- 42 El auditor debe verificar que las estimaciones contables sigan las reglas de presentación y revelación aplicables, dependiendo del rubro de que se trate.
- 43 El auditor deberá cerciorarse de que la carta de declaraciones de la administración, incluya las aseveraciones que se requieran en relación con las estimaciones contables.
- 44 El auditor debe verificar que la estimación del valor razonable de los instrumentos financieros, realizada con base en modelos técnicos de valuación reconocidos en el ámbito financiero, esté debidamente respaldada por información suficiente, confiable y comparable.
- 45 El auditor debe evaluar con base objetiva, la razonabilidad de la estimación de la vida útil de los activos.
- 46 El auditor debe verificar que las estimaciones por obligaciones acumuladas entre otras: pasivos por gratificaciones, vacaciones, sueldos e incentivos en general, comisiones, regalías, cuotas y ciertos impuestos a cargo de la entidad, estén razonablemente determinadas, bajo criterios objetivos sujetos de valuación.
- 47 El auditor debe cerciorarse de que no existan activos de larga duración con indicios de posible deterioro y, en su caso, verificar que la estimación del deterioro sea razonable.

#### **Fecha de revisión de este boletín**

- 48 Fecha de revisión: enero de 2011.

## APÉNDICE I

### ESTIMACIONES CONTABLES

Ejemplos de estimaciones contables

De manera enunciativa, pero no limitativa, a continuación se indican varios ejemplos de estimaciones contables que se muestran en los estados financieros.

#### **Cuentas por cobrar:**

- Cuentas de cobro dudoso.
- Descuentos y devoluciones sobre ventas.

#### **Inventarios:**

- Obsolescencia y lento movimiento.
- Valor de realización de inventarios.
- Pérdidas en compromisos de compra y venta.

#### **Inversiones en valores:**

- Valuación de valores.

#### **Activos tangibles e intangibles:**

- Valor neto de reposición.
- Vidas útiles y valores de recuperación.
- Depreciación y amortización.
- Deterioro en el valor de los activos.

#### **Pasivos:**

- Reservas técnicas en compañías de seguros y fianzas.
- Reclamaciones por garantías otorgadas.
- Variaciones en las obligaciones acumuladas.
- Variaciones en las obligaciones laborales.
- Cambios en la estructura de la organización de la entidad.
- Reestructuración de una línea de actividad.

**Ingresos:**

- Ingresos por servicios no prestados (por ejemplo, pasajeros de aviación, suscripciones, fletes y acarreos, cuotas).
- Pérdidas en contratos de venta.

**Contratos:**

- Ingresos por realizar (ventas a plazos).
- Costos por incurrir.
- Avance de obra.
- Costos mayores a los ingresos.
- Incobrabilidad de estimación de obras.

**Pasivos contingentes:**

- Probabilidad de salida de recursos.
- Probabilidad de ocurrencia.

**Instrumentos financieros:**

- Determinación del valor razonable.
- Deterioro del valor del activo financiero.

**Partes relacionadas:**

- Quebranto de afiliadas y asociadas con adeudos importantes.



---

Boletín 6190

CAPITAL CONTABLE

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Generalidades.....	1
Alcance y limitaciones.....	2
Objetivo del boletín .....	3
Objetivos de auditoría .....	4 al 8
Control interno .....	9 al 16
Materialidad y riesgo de auditoría.....	17 al 29
Procedimientos de auditoría:	
• Planeación .....	30 al 32
• Revisión analítica.....	33 al 36
• Estudio y evaluación preliminar del control interno.....	37 y 38
• Pruebas de cumplimiento .....	39 al 41
• Pruebas sustantivas.....	42
• Propiedad.....	43 al 45
• Existencia e integridad.....	46 al 52
Valuación .....	53 al 63
Declaraciones .....	64 al 66
Presentación y revelación .....	67 al 81
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	82

---



---

## BOLETÍN 6190

### CAPITAL CONTABLE

#### Generalidades

- 1 La Norma de Información Financiera, NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, de las NIF emitidas por el CINIF, establece que el capital contable utilizado para entidades lucrativas: "Es el valor residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos los pasivos".

#### Alcance y limitaciones

- 2 Los aspectos fundamentales relativos al estudio y evaluación del control interno y los procedimientos de auditoría que se mencionan en este boletín, se refieren al capital contable de entidades establecidas con fines de lucro, principalmente, sociedades mercantiles, así como de otro tipo de entidades, cuyo capital contable se integre en forma similar al de éstas y no incluye todos aquellos procedimientos de auditoría específicos que podrían ser requeridos en el caso de entidades reglamentadas o de personas físicas.

#### Objetivo del boletín

- 3 El objetivo del presente boletín es establecer los procedimientos de auditoría recomendados para el examen del rubro de capital contable, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada entidad.

#### Objetivos de auditoría

- 4 Los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos al capital contable son los siguientes:
  - 5 a) Comprobar que los saldos y movimientos estén de acuerdo con la escritura constitutiva y sus modificaciones, el régimen legal aplicable y los acuerdos de los accionistas y de la administración.
  - 6 b) Verificar que los conceptos que integran el capital contable estén debidamente valuados.
  - 7 c) Determinar las restricciones que existan.
  - 8 d) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

#### Control interno

- 9 El estudio y evaluación del control interno deberá efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050, *Estudio y evaluación del control interno*, de esta Comisión. Consecuentemente, deben cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación

y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a la actualización de cifras y a los controles relativos a la Tecnología de Información (TI).

- 10 Ejemplos de aspectos a considerarse en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre el capital contable, en forma enunciativa pero no limitativa, incluyen los controles clave, los cuales deberán dirigirse a:
  - 11 a) Existencia de registros de la emisión de los títulos que amparen las partes del capital social.
  - 12 b) Custodia y arqueo de títulos.
  - 13 c) Autorización y procedimientos adecuados para el pago de dividendos.
  - 14 d) Información oportuna al departamento de contabilidad de los acuerdos de los accionistas o de los administradores, que afecten las cuentas del capital contable.
  - 15 e) Comparación periódica de la suma de los auxiliares contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
  - 16 f) Información sistematizada sobre cifras actualizadas en los casos que proceda de acuerdo con la NIF B-10, *Efectos de la Inflación*.

#### Materialidad y riesgo de auditoría

- 17 En la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría en el rubro de capital contable, el auditor debe considerar, entre otros elementos, su materialidad en relación con los estados financieros tomados en su conjunto, así como los riesgos de auditoría.
- 18 La planeación de las pruebas de auditoría en el rubro de capital contable, debe incluir el análisis de los factores o condiciones que puedan influir en la determinación del riesgo de auditoría. Estos factores se pueden referir tanto al riesgo de error inherente, como al riesgo de que los controles relativos no lo detecten, o bien, que el auditor no los descubra. Ejemplos de estos factores son los siguientes:
  - 19 • Cotización de acciones en bolsa.
  - 20 • Gran volumen de acciones en circulación.
  - 21 • Negociación para venta de acciones o fusión.
  - 22 • Acciones en tesorería.
  - 23 • Amortización de acciones.
  - 24 • Tratamiento fiscal de operaciones con acciones, pago de dividendos, estado de liquidación de la entidad, reducción de capital, etcétera.
  - 25 • Control de cupones utilizados.

- 26 • Derechos de acciones preferentes.
- 27 • Modificaciones en régimen legal, estructura o características del capital social.
- 28 • Adquisición de acciones asociadas a un valor inferior a su valor contable.
- 29 • Restricciones legales, estatutarias o contractuales.

## Procedimientos de auditoría

### Planeación

- 30 • De acuerdo con el Boletín 3040, *Planeación de una auditoría de estados financieros*, el auditor deberá efectuar una planeación adecuada, para alcanzar sus objetivos totales en la forma más eficiente posible, considerando siempre los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.
- 31 En la planeación, el auditor debe obtener información sobre las características de cada uno de los renglones del capital contable, tales como: régimen legal y estatutario del capital social, derechos y limitaciones de las acciones, tipos de superávit, políticas de dividendos, reglas particulares de valuación y presentación, etcétera.
- 32 Dichas características incluyen la forma en que opera la entidad, disposiciones estatutarias, sus condiciones jurídicas, sistemas de información (manual o TI), políticas de registro, estructura y calidad de la organización, segregación de funciones, definición de líneas de autoridad y responsabilidad, existencia de auditoría interna, etc. Tomando en consideración estas características, el auditor determinará las posibles limitaciones que puedan afectar su trabajo y opinión.

### Revisión analítica

- 33 • Para conocer la materialidad del capital contable dentro de la estructura financiera, identificar cambios significativos o transacciones no usuales, etc., el auditor deberá aplicar, entre otras, las siguientes técnicas:
  - 34 a) Comparación de valores históricos y actualizados con los de ejercicios anteriores, tomando como referencia los índices nacional de precios al consumidor, en los casos que así proceda de acuerdo con la NIF B-10, *Efectos de la inflación*, para juzgar si las variaciones (o su ausencia) y las tendencias son lógicas.
  - 35 b) Análisis de razones financieras, tales como pasivo a capital contable, activo a capital contable, utilidad del ejercicio a capital social, etc., determinadas sobre cifras tanto históricas como actualizadas en los casos que proceda de acuerdo con la NIF B-10, *Efectos de la inflación*, para identificar variaciones y tendencias, así como para juzgar la razonabilidad de éstas con base en el conocimiento general del negocio y de su entorno.
  - 36 c) Obtener explicación de variaciones importantes e investigar cualquier relación no usual e inesperada entre el ejercicio auditado y el anterior, entre periodos intermedios, contra presupuestos, etcétera.

**Estudio y evaluación preliminar del control interno**

- 37 — Llevar a cabo el estudio y evaluación preliminar del control interno contable existente y la localización de controles clave para el registro de los movimientos del capital contable, incluyendo su actualización en los casos que proceda de acuerdo con la NIF B-10, *Efectos de la inflación*. Lo anterior incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de TI, particularmente, en aplicaciones importantes donde la información se procesa sin dejar huellas visibles, como cálculo de actualización, etc. En su caso, deberá determinarse y documentarse la justificación del enfoque de la revisión, sea alrededor o por medio del computador.
- 38 Habiéndose determinado, en forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno contable a través del seguimiento y observación de las transacciones, y de la existencia de los controles clave, y considerando la materialidad y el riesgo de auditoría en el rubro de capital contable, el auditor estará en posición de definir la naturaleza de los procedimientos de auditoría, tanto de cumplimiento como sustantivos, con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

**Pruebas de cumplimiento**

- 39 • Desarrollar pruebas de cumplimiento, que proporcionen el grado de seguridad razonable de que los procedimientos de control interno en los que se deposita confianza, existen y se aplican efectivamente. Dichas pruebas son necesarias, ya que se relacionan con procedimientos claves de control, que han sido considerados en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
- 40 En términos generales, las pruebas de cumplimiento se enfocan a corroborar el funcionamiento de los controles internos clave, algunos de los cuales se describen en los párrafos del 11 al 16; por tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función de las circunstancias particulares de cada entidad.
- 41 Por las características del rubro de capital contable, las pruebas de cumplimiento se llevan a cabo junto con las sustantivas, las cuales se mencionan en los párrafos del 42 al 66.

**Pruebas sustantivas**

- 42 Como resultado de la planeación que debió incluir, entre otros aspectos, el estudio y evaluación del control interno contable, el desarrollo de las pruebas de cumplimiento, y considerando nuevamente factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas, con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias.

**Propiedad**

- 43 Para comprobar la propiedad se deberá:
- 44 • Verificar que los movimientos del capital contable estén autorizados y debidamente respaldados.

- 45 • Inspeccionar el registro de acciones nominativas o de partes sociales y, en su caso, el registro de variaciones de capital, para comprobar que reflejen correctamente la estructura del capital.

#### Existencia o integridad

- 46 Para la verificación de la existencia e integridad deberá efectuarse lo siguiente:
- 47 • Contar los títulos en tesorería o, en su caso, confirmación.
- 48 • Verificar que los cupones por dividendos pagados y los de acciones canjeadas hayan sido cancelados.
- 49 • Examinar los testimonios notariales de la escritura constitutiva y sus modificaciones.
- 50 • Verificar que el pago de dividendos se haya efectuado con base en el acuerdo de accionistas respectivos o de quienes ellos hayan designado al efecto, considerando su tratamiento fiscal.
- 51 • Comprobar que el capital suscrito se haya exhibido en la forma acordada por los accionistas. En el caso de acciones suscritas por extranjeros y en otros casos con limitaciones especiales, cerciorarse de que se cumpla con las disposiciones legales y estatutarias aplicables.
- 52 • Verificar que las aportaciones para futuros aumentos de capital hayan sido acordadas en ese sentido por la asamblea de socios o accionistas.

#### Valuación

- 53 Para el examen de la valuación deberá llevarse a cabo lo siguiente:
- 54 • Cerciorarse de que los valores de todos los conceptos del capital contable estén determinados de acuerdo con las NIF.
- 55 • Adicionalmente a la verificación de la razonabilidad de los saldos históricos de las cuentas de capital contable, deberá revisarse la actualización de los mismos (expresados en unidades de poder adquisitivo a la fecha del balance) cuando así proceda, de acuerdo con la NIF B-10, *Efectos de la inflación*. Para tal efecto, se requiere contar con información relativa a la fecha en que se efectuaron las aportaciones de los accionistas, cualquiera que sea su origen, así como a la fecha en que se generaron las utilidades retenidas o pérdidas acumuladas, reservas de capital, etcétera.
- 56 • Comprobar que cuando se reciban en pago de acciones suscritas cantidades superiores a su valor nominal o a su valor teórico (en caso de acciones sin valor nominal), se reconozcan en cuenta por separado como prima en venta de acciones, más su actualización cuando así proceda de acuerdo con la NIF B-10, *Efectos de la inflación*.
- 57 • Verificar que las donaciones recibidas por la entidad formen parte del capital contribuido y se expresen a su valor de mercado al momento en que se percibieron,

más su actualización cuando así proceda de acuerdo con la NIF B-10, *Efectos de la inflación*.

- 58 • Verificar las reducciones de capital con el acuerdo de accionistas, vigilando el cumplimiento de las disposiciones legales, estatutarias y contractuales aplicables, así como su tratamiento fiscal. Además, vigilar que su manejo contable esté de acuerdo con las NIF.
- 59 • Cerciorarse de que la amortización de acciones con utilidades retenidas haya sido acordada por los accionistas y cumpla con las disposiciones legales y estatutarias respectivas. Además, que su manejo contable esté de acuerdo con las NIF.
- 60 • Cuando exista capitalización de efectos inflacionarios, verificar que se realice de acuerdo con las normas de información financiera y cumpliendo con los requisitos que establece la Ley General de Sociedades Mercantiles.
- 61 • Verificar que en el caso de ajustes a resultados de ejercicios anteriores, hayan sido aprobados por los accionistas y se cumpla con lo dispuesto en la NIF A-2, *Postulados básicos*, en específico el de Consistencia y la NIF B-1, *Cambios contables y corrección de errores*, ambas normas emitidas por el CINIF.
- 62 • Comprobar que cuando los accionistas reembolsen pérdidas de la entidad en efectivo o en bienes, dichos importes se consideren como una reducción de las pérdidas acumuladas.
- 63 — Cerciorarse de que los dividendos comunes decretados pendientes de pago, así como los dividendos preferentes, una vez que las utilidades correspondientes hayan sido aprobadas por los accionistas, formen parte del pasivo a cargo de la entidad.

## 64 Declaraciones

### 65 Obtención de declaraciones de la administración

- 66 Cerciorarse de que en la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relevantes del capital contable, y que en la carta del secretario del Consejo se incluyan las fechas de todas las sesiones celebradas durante el periodo auditado y hasta la fecha del dictamen.

### Presentación y revelación

- 67 Cerciorarse de que se haga una presentación y revelación adecuada en los estados financieros, entre otros, de los siguientes aspectos:
  - 68 • Detalle de los conceptos que integran el capital contable, incluyendo, en primer lugar, los que forman el capital contribuido, seguido de los de capital ganado.
  - 69 • Cuando exista diferencia entre el importe de las acciones suscritas y el importe pagado, ésta deberá considerarse como capital suscrito no pagado, restando el renglón de capital social. El saldo a cargo de accionistas por capital suscrito, que esté amparado por títulos de crédito, debe presentarse disminuido del capital social.

- 70 Las características del capital contable y sus restricciones pueden ser:
- 71 — Descripción de los títulos representativos del capital social (acciones ordinarias, preferentes, partes sociales, etcétera).
- 72 — Clases y series de acciones y partes sociales en que se divide el capital social, con sus características y restricciones.
- 73 — Capital social mínimo y monto máximo autorizado, en el caso de sociedades de capital variable.
- 74 — Número de acciones emitidas y suscritas, su valor nominal o la mención de que no expresan valor nominal.
- 75 — En el caso de acciones preferentes y/o especiales, sus derechos y restricciones, como pueden ser características de conversión o redención, dividendos mínimos garantizados, así como el importe de dividendos acumulados no decretados.
- 76 — Importe de dividendos acumulativos no decretados.
- 77 — Restricciones y otras situaciones que afecten al capital contable con motivo de disposiciones legales, acuerdos de accionistas, contratos de préstamo o de otra índole.
- 78 — Tipo de impuestos a que estén sujetas las distribuciones o reembolsos.
- 79 • En caso de que existan anticipos de los socios o accionistas para futuros aumentos al capital social de la entidad, deberán presentarse en un renglón por separado dentro del capital contribuido, siempre y cuando exista resolución en asamblea de que se aplicarán para aumentos al capital social en el futuro.
- 80 • Los movimientos registrados durante el periodo en los conceptos del capital contribuido y del capital ganado se mostrarán en el estado de variaciones en el capital contable, según se establece en la NIF A-5, *Elementos Básicos de los Estados Financieros*. Asimismo, en este estado o en sus notas se revelarán los cambios en el número o clase de acciones o en el valor nominal de las mismas.
- 81 • Importe del dividendo por acción y de los dividendos pagados en forma distinta a efectivo.

#### Fecha de emisión y revisión de este boletín

- 82 Este boletín fue emitido en diciembre de 1990 y fue revisado en enero de 2011.



---

**Boletín 6200**

**GASTOS**

**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Generalidades.....	1 al 3
Alcance y limitaciones.....	4
Objetivo del boletín .....	5
Objetivos de auditoría .....	6 al 10
Control interno .....	11 al 16
Materialidad y riesgo de auditoría.....	17 al 24
Procedimientos de auditoría:	
• Planeación .....	25 y 26
• Revisión analítica.....	27 al 30
• Pruebas de cumplimiento .....	31 y 32
• Pruebas sustantivas.....	33 al 36
• Presentación y revelación.....	37
Fecha de emisión y revisión de este boletín.....	38

---



---

# BOLETÍN 6200

## GASTOS

### Generalidades

- 1 La NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), define al gasto como: "El decremento de los activos o incremento de los pasivos durante un período contable, con la intención de generar ingresos y con un impacto desfavorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en su capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

Además, la NIF B-5 señala los tipos de costos y gastos los cuales atendiendo a su naturaleza se clasifican en:

- Ordinarios. Aquéllos que se derivan de operaciones usuales; es decir, que son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no.
- No ordinarios. Aquéllos que se derivan de operaciones inusuales, es decir, que no son propios del giro de la entidad, ya sean frecuentes o no.

Por otro lado la NIF A-2, *Postulados básicos*, señala en su párrafo 47 que los costos y gastos de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo período, independientemente de la fecha en que se realicen.

En el párrafo 49 de la NIF A-2 se señala que la asociación de los costos y gastos con los ingresos se lleva a cabo:

- 2 a) Identificando los costos y gastos que se erogaron para beneficiar directamente la generación de ingresos del período. En su caso, deben efectuarse estimaciones o provisiones.
- 3 b) Distribuyendo, en forma sistemática y racional, los costos y gastos que están relacionados con la generación de ingresos en distintos períodos contables.

### Alcance y limitaciones

- 4 El presente boletín se refiere al examen de gastos, incluyendo los que por su naturaleza se clasifican como **ordinarios** y **no ordinarios**. También, incluye el examen de aquellas partidas que constituyen incrementos de activos, como son los costos aplicados a inventarios y otros gastos capitalizables. Sin embargo, en este documento no se incluyen los procedimientos recomendados para el examen de ciertas aplicaciones a resultados, y que se tratan en otros boletines de la misma serie 6000.

### Objetivo del boletín

- 5 El objetivo de este boletín es, por tanto, establecer procedimientos de auditoría recomendados para el examen de gastos, tal como se conceptúan en el párrafo anterior. Dichos procedimientos, sin embargo, deben ser diseñados por el auditor tomando en consideración las condiciones y características de la entidad.

### Objetivos de auditoría

- 6 Los objetivos de auditoría de la revisión de gastos son los siguientes:
- 7
  - a. Comprobar que los gastos representan transacciones efectivamente realizadas y que corresponden a los fines propios de la entidad.
- 8
  - b. Verificar se encuentren registrados todos los gastos que corresponden al periodo revisado, y que no se incluyan transacciones de periodos anteriores o posteriores.
- 9
  - c. Verificar que no existan activos capitalizables contabilizados como gastos.
- 10
  - d. Comprobar que los gastos estén adecuadamente contabilizados y presentados, de acuerdo con las Normas de Información Financiera, y que las bases de contabilización y presentación sean consistentes con las del año anterior.

### Control interno

- 11 El estudio y evaluación del control interno deberá efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050, *Estudio y evaluación del control interno*, de esta Comisión, en el que se definen los elementos de la estructura del control interno y se establecen los pronunciamientos normativos aplicables para ese fin, como un aspecto fundamental al establecer la estrategia de auditoría. Asimismo, en el Boletín 6040, *Metodología para el estudio y evaluación del control interno*, se establecen los procedimientos recomendados para llevar a cabo dicho estudio y evaluación.
- 12 A continuación, se señalan algunos de los controles internos clave, específicos, que deberán verificarse durante la etapa relativa al estudio y evaluación del control interno:
  - 13 • Los gastos son autorizados por funcionario responsable.
  - 14 • Existe una segregación de funciones para su autorización, su pago y su registro
  - 15 • Se tiene establecido un control presupuestal para estas erogaciones.
  - 16 • Se cuenta con registros contables apropiados para el control, clasificación e información de los gastos por áreas de responsabilidad.

### Materialidad y riesgo de auditoría

- 17 Para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría de la revisión de gastos, el auditor debe considerar la materialidad de éstos en relación con los estados financieros tomados en su conjunto, así como el riesgo de auditoría.
- 18 Para establecer el alcance de las pruebas de auditoría en el rubro de gastos debe considerarse el análisis de los factores o condiciones que influyen en la determinación del riesgo donde se define inherente, así como el riesgo de que los controles relativos no lo detecten, o bien, que el auditor no los descubra. Algunos ejemplos de estos factores son:

- 19 • La naturaleza y características propias de los gastos.
- 20 • Ausencia o inadecuadas políticas de capitalización.
- 21 • Carencia de controles para reconocer y registrar en forma oportuna y adecuada los gastos.
- 22 • Cargos y créditos extraordinarios.
- 23 • Carencia o procedimientos inadecuados de revisión y autorización de desembolsos.
- 24 • Registros auxiliares poco confiables.

### Procedimientos de auditoría

#### Planeación

- 25 De acuerdo con el Boletín 3040, *Planeación de una auditoría de estados financieros*, el auditor deberá efectuar una planeación adecuada de su trabajo para alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible, considerando siempre los aspectos de materialidad.
- 26 En la planeación el auditor debe obtener información sobre la naturaleza de los gastos y políticas de capitalización, reglas de reconocimiento de los mismos y presentación en los estados financieros. Esta información incluye el conocimiento de la forma en que opera la empresa, sus características, sistemas de información, políticas de registro, estructura de la organización, segregación de funciones, definición de líneas de autoridad y responsabilidad, si se cuenta o no con la función de auditoría interna, etc. En su caso, determinar las posibles limitaciones que puedan afectar su trabajo y opinión.

#### Revisión analítica

- 27 Con el propósito de evaluar la materialidad de los gastos en relación con los estados financieros en su conjunto e identificar cambios significativos o transacciones no usuales, el auditor aplicará, entre otros, los siguientes procedimientos:
- 28 • Comparación de las cifras de los distintos renglones del periodo sujeto a revisión contra presupuestos y contra las cifras del año anterior, tomando como elemento de juicio el índice nacional de precios al consumidor y las características particulares de la entidad sujeta a revisión, y así juzgar si las variaciones o la ausencia de éstas y las tendencias son razonables.
- 29 • Obtener y analizar explicaciones de variaciones importantes o extraordinarias en relación con el año anterior y con presupuestos.
- 30 • Análisis de razones financieras, tales como: gastos de operación a ventas netas, gastos de fabricación a costo de producción, etc., para identificar variaciones y tendencias, para así juzgar la razonabilidad de éstas con base en el conocimiento general de la entidad y de su entorno.

### Pruebas de cumplimiento

- 31 Generalmente, el auditor desarrolla pruebas de controles con objeto de tener una seguridad razonable de que los procedimientos de control interno en los que pretende confiar, existen y se aplican eficazmente. Dichas pruebas son necesarias ya que se relacionan con procedimientos claves de control que han sido considerados en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.
- 32 En términos generales, las pruebas de controles se dirigen a corroborar el funcionamiento de los controles internos clave, algunos de los cuales se describen en los párrafos 13 al 16; por tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función de las circunstancias particulares de cada entidad.

### Pruebas sustantivas

- 33 Como resultado de la planeación del trabajo de auditoría, que incluyó, entre otros aspectos, el estudio y evaluación del control interno, el desarrollo de las pruebas de cumplimiento, los procedimientos de revisión analítica y considerando nuevamente los factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor podrá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas, con el alcance y oportunidad que considere necesarios en las circunstancias. A continuación, se describen algunas pruebas sustantivas que pueden ser aplicables a la generalidad de los casos:
- 34 a) Verificar que los saldos de los auxiliares de las subcuentas de gastos coinciden contra el mayor general.
- 35 b) Revisión general de los auxiliares de gastos para detectar y, en su caso, investigar partidas poco usuales.
- 36 c) Examen crítico de los documentos que respaldan los gastos, para verificar que los bienes o servicios hayan sido efectivamente recibidos y que se derivan de transacciones normales y propias.

### Presentación y revelación

- 37 El auditor debe verificar que exista una presentación y revelación adecuada de los gastos en los estados financieros, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

### Fecha de emisión y revisión de este boletín

- 38 Este boletín fue emitido en marzo de 1995 y fue revisado en enero de 2011.

---

**Boletín 6210**  
**EXAMEN DE**  
**REMUNERACIONES AL PERSONAL**  
**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Generalidades.....	1 y 2
Objetivo del boletín .....	3
Objetivos de auditoría .....	4 al 8
Control interno .....	9 al 21
Procedimientos recomendados .....	22 al 38
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	39

---



---

## **BOLETÍN 6210**

### **EXAMEN DE REMUNERACIONES AL PERSONAL**

#### **Generalidades**

- 1 Este boletín se refiere al examen de remuneraciones al personal, contractuales y legales, el cual se conoce también como examen de nóminas y se considera como parte de los procedimientos de auditoría aplicables al examen de los costos y gastos de operación.
- 2 Este concepto genérico de nóminas comprende, entre otros: sueldos, salarios, comisiones, indemnizaciones, vacaciones, prima dominical, premios, etcétera.

#### **Objetivo del boletín**

- 3 El objetivo de este boletín es establecer los procedimientos de auditoría aplicables al examen de remuneraciones al personal y señalar las medidas de control interno contable que deben cumplirse en este rubro.

#### **Objetivos de auditoría**

- 4 Los objetivos de los procedimientos de auditoría en este renglón son los siguientes:
  - 5 a) Comprobar que las erogaciones por remuneraciones al personal correspondan a servicios efectivamente recibidos y se encuentren debidamente clasificados y registrados.
  - 6 Debido a que las remuneraciones al personal representan una partida importante de los costos y gastos de operación, el auditor debe obtener la evidencia de que los trabajadores o empleados que las perciban, efectivamente estén prestando sus servicios a la empresa.
  - 7 En ocasiones, estas erogaciones pueden ser capitalizables, por lo que será necesario comprobar su correcta contabilización.
  - 8 b) Comprobar que todas las obligaciones contractuales y legales, relativas a remuneraciones y sus deducciones, se hayan registrado y valuado adecuadamente en el periodo correspondiente.

#### **Control interno**

- 9 La revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno deberá dirigirse, principalmente, a los siguientes aspectos:
  - 10 a) Autorización de la contratación del personal y aprobación de las remuneraciones por parte de la administración.
  - 11 Es responsabilidad de la administración, el designar los funcionarios autorizados para la contratación del personal, aprobación de sus remuneraciones y modificaciones de las mismas.

- 12 Una buena medida de control interno en este aspecto, es la existencia de un departamento de personal, en el que se mantengan expedientes individuales que contengan por lo menos: solicitud de empleo, autorización de la contratación, aviso de modificación de salarios, aviso de inscripción y baja ante las autoridades correspondientes en cumplimiento a las disposiciones legales, etcétera.
- 13 b) Segregación de funciones, en relación con el registro de tiempo, preparación, aprobación, revisión, pago y registro contable de remuneraciones al personal.
- 14 Las medidas que adopte la empresa deberán estar encaminadas a lograr una adecuada separación de funciones y asignación de responsabilidades, de tal forma que se evite que una sola persona lleve a cabo la autorización, registro y pago de la nómina.
- 15 c) Adecuada protección a la entidad mediante el afianzamiento de aquellos empleados que intervienen en la preparación y pago de remuneraciones al personal, así como medidas de seguridad y contratación de seguros para el manejo del efectivo.
- 16 d) Existencia de un sistema de información que permita conocer las bases para calcular las remuneraciones al personal y sus deducciones.
- 17 Es indispensable que se mantengan registros que permitan corroborar las bases de las remuneraciones en cuanto a: tiempo trabajado, destajo, tiempo extra, autorización de los cambios de salario, cálculo de vacaciones, etc. Cuando se hacen deducciones para dar cumplimiento a disposiciones legales o contractuales, es necesario hacer una separación por conceptos que permita conocer su corrección.
- 18 e) Adecuada distribución contable.
- 19 Debe existir un sistema que permita una correcta distribución contable de las remuneraciones al personal, con objeto de reflejar, adecuadamente, en sus estados financieros, los costos y gastos de operación, así como las partidas capitalizadas.
- 20 f) Existencia de controles en los sistemas computarizados.
- 21 Si se tienen sistemas computarizados deben existir controles que aseguren que la información se procese correctamente.

#### Procedimientos recomendados

- 22 • Obtener un resumen de los totales de las nóminas clasificadas por periodo de pago.
- 23 El resumen de sueldos y salarios clasificados por periodos de pago, permite apreciar las variaciones que ocurren durante el ejercicio, facilitando al auditor la selección de las partidas a revisar.
- 24 • Comprobar la base para el pago de las nóminas.

- 25 El examen de la comprobación de las bases debe dirigirse a lo siguiente:
- 26 a) Examen de los registros de asistencia, tarjetas de control de tiempo, reportes de producción en el caso de pagos a destajo, comprobando las horas trabajadas por los empleados, cotejando las tarjetas de tiempo y documentación que se utilice para este tipo de control, cerciorándose de que estén debidamente aprobadas por las personas autorizadas.
- 27 b) Comprobar que el sueldo y otras prestaciones hayan sido aprobadas. Esta verificación puede llevarse a cabo mediante la revisión del contrato de trabajo, tabulador o autorización correspondiente.
- 28 c) Cerciorarse de que cualquier pago adicional al tiempo nominal de trabajo, haya sido aprobado y que exista documentación que lo respalde (tarjetas de tiempo, memoranda de autorización del tiempo extra, etcétera).
- 29 d) Verificar que los sueldos y compensaciones de los funcionarios sean aprobados por el consejo de administración.
- 30 • Comprobar la existencia del empleado o trabajador y asegurarse que efectivamente haya prestado su servicio a la empresa en el periodo correspondiente.
- 31 El auditor puede cerciorarse de la existencia física de los empleados y trabajadores y de que éstos están prestando sus servicios a la empresa, mediante su identificación en sus visitas a las oficinas y plantas, inspección de sus credenciales o bien al presenciar el pago de una nómina.
- 32 • Verificar la corrección de las deducciones sobre las remuneraciones devengadas.
- 33 En la mayoría de los casos, las deducciones sobre las remuneraciones consisten en aquellas de naturaleza legal o contractual y que generan responsabilidades para las empresas, por lo que el auditor debe comprobar su cálculo o determinación.
- 34 • Verificar la correcta distribución contable de las nóminas.
- 35 Mediante la aplicación de las pruebas de cumplimiento tendientes a evaluar la efectividad de los sistemas de control, el auditor estará en condiciones de cerciorarse de la correcta distribución contable a que dan lugar las nóminas.
- 36 • Verificar los cálculos aritméticos y comprobar el registro contable.
- 37 • Comprobar la correcta determinación de pasivos por remuneraciones al personal.
- 38 Para que el auditor cumpla con el principio de revelación suficiente deberá corroborar la correcta determinación de los pasivos generados por las remuneraciones al personal y verificará que las prestaciones y obligaciones a cargo de la empresa estén correctamente determinadas y registradas.

#### **Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 39 Este boletín se emitió en octubre de 1979 y fue revisado en enero de 2011.



CONTINGENCIAS NO CUANTIFICABLES Y COMPROMISOS

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Generalidades.....	1 al 4
Alcance y limitaciones.....	5
Objetivo del boletín .....	6
Objetivos de auditoría .....	7 al 10
Control interno .....	11 al 15
Materialidad y riesgo de auditoría.....	16 al 19
Procedimientos de auditoría .....	20
• Planeación .....	21 y 22
• Revisión analítica.....	23 al 26
• Estudio y evaluación preliminar del control interno.....	27
• Pruebas sustantivas.....	28 al 63
Fecha de emisión y revisión de este boletín .....	64



---

## BOLETÍN 6220

### CONTINGENCIAS NO CUANTIFICABLES Y COMPROMISOS

#### Generalidades

- 1 Las Normas de Información Financiera (NIF), indican que un pasivo contingente es como:
  - a) Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o, en su caso, por la falta de ocurrencia de uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.
  - b) Una obligación presente surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente:
    - i) Porque no es viable que la entidad tenga que satisfacerla.
    - ii) Porque el importe de la obligación no puede ser cuantificado con la suficiente confiabilidad.
- 2 Asimismo, las NIF indican lo siguiente:
- 3 Debe reconocerse una provisión cuando sea probable que se presente la salida de recursos económicos como medio para liquidar dicha obligación. Así mismo, en el párrafo 82 se indica que si la obligación presente es probable, la entidad reconocerá una provisión (cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, en la fecha del balance general, sea mayor que la probabilidad de inexistencia. Por otro lado indica que si la obligación presente es posible, la entidad revelará la existencia de un pasivo contingente, siempre que la probabilidad de que exista la obligación presente sea menor que la probabilidad de que no exista. En la parte de la definición de conceptos de dicho boletín se indica que probable es: la eventualidad de que ocurra el suceso futuro es alta y posible es: la eventualidad de que ocurra el suceso futuro es más que remota, pero menos que probable y remota es: la eventualidad de que ocurra el suceso futuro es baja.
- 4 Por otro lado, en ese mismo boletín se menciona que los compromisos representan acuerdos realizados para llevar a cabo determinadas acciones en el futuro, los cuales no cumplen los requisitos para considerarse como pasivos, provisiones o contingencias.

#### Alcance y limitaciones

- 5 Este boletín se refiere a los objetivos de auditoría y a los procedimientos que debe aplicar el auditor como parte de su examen de los estados financieros para la determinación de las contingencias y compromisos de importancia que puedan afectar o afecten la situación financiera de la empresa. Sin embargo, los procedimientos de auditoría para la comprobación de la razonabilidad de las estimaciones contables relativas a las

contingencias cuantificables se encuentran previstos en el Boletín 6180, *Estimaciones contables*, de esta Comisión.

### Objetivo del boletín

- 6 El objetivo del presente boletín es el de establecer los procedimientos de auditoría recomendados para la determinación y examen de los pasivos contingentes y de los compromisos. Los procedimientos deberán ser diseñados por el propio auditor en cada caso en particular, en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de la empresa.

### Objetivos de auditoría

- 7 Los objetivos de auditoría, al llevar a cabo la determinación y el examen de las contingencias y de los compromisos, son los siguientes:
- 8 a) Determinar la existencia de contingencias y cerciorarse que, en su caso, efectivamente no puede ser cuantificado su importe (probable).
- 9 b) Comprobar que se encuentren reveladas adecuadamente los pasivos contingentes, así como los compromisos adquiridos por la entidad.
- 10 c) Determinar, en su caso, las condiciones en la empresa que pudieran originar incertidumbre en la continuación de la entidad como negocio en marcha.
- 11 Control interno
- 12 Al estudiar y evaluar la estructura del control interno, el auditor deberá asegurarse de los siguientes aspectos:
- 13 a) Existencia de comunicación oportuna entre los directivos y asesores legales de la empresa con el funcionario responsable de la preparación de los estados financieros, que permita que éste, se entere de las contingencias a que está sujeta la empresa, así como de los compromisos adquiridos por la propia compañía.
- 14 b) Existencia de comunicación oportuna y sistemática de los acuerdos del Consejo de Administración y de las asambleas de accionistas para el mismo objeto.
- 15 c) Evaluación periódica del estado que guarden las contingencias y compromisos.

### 16 Materialidad y riesgo de auditoría

- 17 Como en cualquier otra área o rubro de la auditoría de estados financieros para la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicables al examen de las contingencias y de los compromisos, el auditor debe considerar, entre otros elementos, la materialidad de estos aspectos en relación a los estados financieros en su conjunto, así como los riesgos de auditoría.
- 18 La planeación de las pruebas de auditoría debe incluir el análisis de los factores o condiciones que determinan el riesgo de auditoría. Dichos factores se pueden referir tanto al riesgo de error inherente, como al riesgo de que los controles relativos no lo

detecten, o bien, que el auditor no los descubra. Algunos de los factores señalados son los siguientes:

- 19 • Las características y operaciones de la empresa.
  - Inadecuada segregación de funciones.
  - Deficiencia en la comunicación de la Dirección y asesores legales con el responsable de la información financiera.
  - Indicios financieros, operativos u otros, que provocan cuestionar el supuesto de negocio en marcha.

#### **Procedimientos de auditoría**

- 20 Los procedimientos que a continuación se señalan, siendo de aplicación general en una auditoría de estados financieros, son particularmente útiles para el objetivo de conocer la existencia y adecuada revelación de las contingencias no cuantificables, así como de los compromisos adquiridos por la empresa. Con este objeto, el auditor deberá incluir generalmente los siguientes procedimientos:

#### **Planeación**

- 21 • Conforme al Boletín 3040, *Planeación de una auditoría de estados financieros*, el auditor debe efectuar una planeación adecuada de su trabajo, tomando en cuenta las características particulares de la empresa, incluyendo las de operación, así como sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno contable. Para el efecto, deberá tener presente los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.
- 22 • En la planeación, el auditor debe obtener información que le permita conocer las características de la empresa y de las operaciones que realiza, así como de las condiciones del entorno económico en que opera, disposiciones gubernamentales a que se encuentra sujeta, condiciones de orden contractual, prácticas contables, etcétera.

#### **Revisión analítica**

- 23 • El auditor utiliza los procedimientos de revisión analítica durante el proceso de planeación para conocer las operaciones y funcionamiento de la empresa, con el fin de localizar o identificar cambios significativos o transacciones inusuales. Algunos de estos procedimientos, que puedan referirse también a la determinación de las contingencias, pueden ser igualmente aplicables a las contingencias que por sus características no son cuantificables, así como a los compromisos adquiridos por la entidad.

- 24 a) Análisis de variaciones de un periodo a otro, tomando en cuenta los índices de inflación, fluctuaciones cambiarias y cambios en los costos específicos.
- 25 b) Proporcionalidad de los impuestos pagados en el ejercicio mediante pruebas globales.
- 26 c) • Razones financieras adversas, fundamentalmente las relativas a la solvencia o liquidez y a la estructura financiera.

#### Estudio y evaluación preliminar del control interno

- 27 • Se refiere en general al estudio y evaluación del control interno contable existente que lleva a cabo el auditor, antes de definir la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría.

#### Pruebas sustantivas

- 28 Algunos de los procedimientos de aplicación general que permiten al auditor obtener evidencia suficiente y competente respecto a la identificación y revelación en los estados financieros de las contingencias a que se encuentra o puede encontrarse sujeta la empresa, así como de los compromisos contraídos, son los siguientes:
- 29 • Investigación. Identificación de las circunstancias que pudieran representar contingencias para la empresa, que sin ser cuantificables, requieran ser reveladas en los estados financieros o en sus notas, como son:
- 30 a) Compromisos de compra o venta a futuro en un mercado fluctuante o inestable.
- 31 b) Garantías otorgadas sobre nuevos productos en los que no se tenga experiencia alguna para el cálculo de una provisión apropiada.
- 32 c) Criterios fiscales adoptados por la empresa y otras circunstancias que pudieran originar diferencias de impuestos determinadas por las autoridades hacendarias, por obligaciones no prescritas.
- 33 d) Inversiones a largo plazo (acciones en compañías subsidiarias, gastos de investigación y/o exploración, etc.) cuyo resultado positivo futuro sea aleatorio, representando además un problema su correcta valuación en un determinado momento.
- 34 Análisis de la información que pueda originar incertidumbre en la continuación de la entidad como negocio en marcha, como pueden ser:
- 35 a) Problemas de solvencia por pérdidas de operación recurrentes, capital de trabajo deficitario, flujos negativos derivados de las operaciones. Otros indicativos, como por ejemplo incumplimientos de contratos de préstamos u otros, necesidades de nuevos financiamientos, etcétera.
- 36 b) Problemas internos por pérdida de personal administrativo o técnico clave, huelgas y otros problemas laborales, compromisos a largo plazo que no parezcan reductibles, dependencia excesiva en el éxito de un proyecto en particular.

- 37 c) Problemas externos como pérdida de una franquicia o licencia; pérdida del cliente o proveedor principal; siniestros contra los que no se tenga seguro, tales como sequía, terremoto e inundación; procesos legales en contra de la empresa, con posibilidad de resultar adversos y sentencias que no estuviera en posibilidad de hacer frente ésta; etcétera.
- 38 Si como resultado de las investigaciones y análisis de la información disponible, el auditor considera que existen elementos para dudar de la continuidad de la entidad como negocio en marcha, en un período de tiempo razonable (un año, por ejemplo), deberá obtener de la administración informes sobre los planes previstos por la misma para aminorar o eliminar las condiciones adversas que se presenten en la entidad. Por supuesto que el auditor deberá analizar la razonabilidad y factibilidad de los planes de la administración y considerar su efecto en la continuación de la empresa como negocio en marcha. Dentro de dichos planes, enunciativamente pudieran encontrarse los siguientes:
- 39 • Obtención de aportaciones de los accionistas para absorber pérdidas o para incrementar el capital social.
  - 40 • Obtención de préstamos de accionistas o financiamientos adicionales de instituciones de crédito o por emisión de obligaciones, etcétera.
  - 41 • Posible reestructuración de la deuda o consolidación de pasivos.
  - 42 • Capitalización de pasivos a favor de accionistas o terceros.
  - 43 • Planes de fusiones con otras empresas, sean o no asociadas o subsidiarias.
  - 44 • Eliminación o sustitución de operaciones improductivas.
  - 45 • Enajenación parcial de los activos fijos de la compañía.
  - 46 • Planes definidos para la reducción de los gastos de fabricación y operación.
- 47 Si después de llevar a cabo los procedimientos adicionales que consideró necesarios, obtener toda la información que necesitaba y evaluar los planes de la administración para aminorar los efectos adversos, el auditor concluye que existen importantes dudas con respecto a la continuación de la entidad como negocio en marcha, por un período de tiempo razonable, deberá incluir en su dictamen un párrafo explicativo en el que se exprese tal conclusión (Boletín 4010, *Dictamen del auditor*, de esta Comisión).
- 48 • Inspección. Revisión de actas del Consejo de Administración y de Asambleas de Accionistas, así como de contratos celebrados, de los cuales pudiera derivarse alguna contingencia o compromiso.
  - 49 • Declaraciones. Obtención de una carta de la Gerencia en la que se confirme el resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa y en la que se confirmen las contingencias y los compromisos, así como su adecuada revelación en los estados financieros. (Boletín 3080, *Declaraciones de la administración*, de esta Comisión).

- 50 • Confirmaciones
- 51 a) Obtención del Secretario del Consejo de Administración de una confirmación de las juntas celebradas por el Consejo de Administración y de las asambleas de accionistas que se hubieren llevado a cabo hasta la fecha de emisión de los estados financieros. (Boletín 3080, *Declaraciones de la administración*, de esta Comisión).
- 52 b) Solicitar y obtener de los abogados y asesores legales de la compañía una confirmación de los litigios, demandas y otros asuntos que se encuentren bajo su responsabilidad, indicando su mejor juicio u opinión sobre el resultado esperado de los mismos. (Boletín 3090, *Confirmaciones de abogados*, de esta Comisión).
- 53 c) Obtención de las confirmaciones bancarias para conocer las garantías otorgadas por préstamos y avales.
- 54 • Presentación y revelación. Como procedimiento de auditoría y como objetivo final de la revisión, el auditor deberá cerciorarse de que exista una presentación y revelación adecuada en los estados financieros, tanto de las contingencias como de los compromisos adquiridos.
- 55 Una adecuada revelación de las contingencias estará basada en el juicio de las circunstancias específicas, y deberá indicar la naturaleza de las mismas así como una evaluación de sus perspectivas, explicando, en su caso, que no es posible determinar el monto de las mismas.
- 56 En el caso de contingencias motivadas por transacciones normales relativas a descuento de documentos por cobrar, otorgamiento de garantías por aval y otras de naturaleza análoga, que se espere desaparezcan sin quebranto para la empresa, bastará con divulgar en los estados financieros y/o sus notas, la naturaleza y monto total de la contingencia.
- 57 Conforme, a lo establecido por las NIF, en el Boletín C-9, *Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingencias y compromisos*, la divulgación del monto y naturaleza de los compromisos, por medio de los estados financieros o sus notas, debe considerarse como necesaria en los siguientes casos:
- 58 • Cuando representen adiciones importantes a los activos fijos.
- 59 • Cuando el monto de los servicios o bienes contratados exceden sustancialmente las necesidades inmediatas de la compañía o lo que se considere como normal dentro del ritmo de las operaciones propias de la entidad.
- 60 • Cuando el precio de mercado de los artículos amparados por contratos de compra a futuro haya bajado considerablemente antes de la recepción de los mismos, debiendo, en su caso, hacerse la estimación de la pérdida neta y si es importante, reconocerse en los resultados del ejercicio.
- 61 • Cuando sean obligaciones contractuales (como las señaladas en los párrafos 30 y 31 de este boletín).

- 62 • Otros compromisos que aunque tienen cierto grado de incertidumbre, no representan contingencias propiamente dicho, como son: Cartas de crédito otorgadas, contratos de arrendamiento a largo plazo, activos dados en garantía de préstamos.
- 63 • Compromisos tales como la adquisición de activos fijos, la obligación de reducir pasivos, de mantener un determinado capital de trabajo, etcétera.

**Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 64 El presente boletín fue emitido en agosto de 1990 y revisado en enero de 2011.



---

**Boletín 6230**

**HECHOS POSTERIORES**

**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Generalidades.....	1 al 4
Alcance .....	5
Objetivo del boletín .....	6
Objetivo de auditoría.....	7
Procedimientos de auditoría .....	8 al 10
Hechos que sean conocidos por el auditor después de la fecha de su dictamen, pero antes de la fecha en que los estados financieros son emitidos .....	11 al 14
Hechos que son conocidos por el auditor después de que los estados financieros han sido emitidos .....	15 al 19
Fecha de emisión y revisión.....	20

---



---

## BOLETÍN 6230

### HECHOS POSTERIORES

#### Generalidades

- 1 Tal como lo establece el Boletín 4010, *Dictamen del auditor de las normas de auditoría*, "la finalidad del examen de estados financieros es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo de una empresa de acuerdo con las Normas de Información Financiera". Algunos hechos o transacciones ocurridos con posterioridad a la fecha del balance y hasta la fecha del dictamen, pueden afectar, significativamente, de acuerdo con las Normas de Información Financiera y hacen necesario un ajuste o revelación en dichos estados. Estos acontecimientos reciben la denominación de "hechos posteriores".
- 2 La Norma de Información Financiera, NIF B-13, *Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros*, establece las normas particulares de revelación o registro con respecto al lapso comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha en que son autorizados para su emisión a terceros, considerando que es factible conocer transacciones, transformaciones internas y otros eventos que podrían cambiar las decisiones de los usuarios, y por los cuales sería necesario reconocer sus efectos o revelarlos a través de las notas a los estados financieros suficiente y adecuadamente.
- 3 La NIF referida señala lo siguiente:
  - a) Se requiere que los siguientes hechos que ocurren en el periodo entre la fecha de los estados financieros y la de su emisión, no se incorporen a los estados financieros, sino que sólo se revelen en las notas y se reconozcan en el periodo en que realmente se lleven a cabo:
    - Reestructuraciones de activos y pasivos.
    - Renuncias por los acreedores a ejercer su derecho de hacer exigible los adeudos en los casos de situaciones de incumplimiento por la entidad con compromisos de contratos de deuda.
  - b) Conforme a la NIF A-7, *Presentación y revelación*, la NIF B-13 requiere que la entidad económica revele la fecha en que fue autorizada la emisión de sus estados financieros y quién la autorizó.
  - c) La NIF B-13 se fundamenta en el Marco Conceptual comprendido en la Serie NIF-A, específicamente, en la NIF A-4, *Características cualitativas de los estados financieros* y la NIF A-7.
  - d) La NIF B-13 converge con lo establecido en la NIC-10. Asimismo, coincide con lo dispuesto en la NIC-1, *Presentación de estados financieros*, en relación con el tratamiento de reestructuraciones de pasivos a corto plazo y de renuncias por los acreedores a ejercer sus derechos de hacer exigibles los adeudos en los casos de incumplimientos de compromisos establecidos en contratos de crédito.

## Definiciones

- 4 Las siguientes definiciones se incluyen en la NIF B-13.
- a) Fecha de los estados financieros. Se refiere a la fecha del balance general o a la fecha de corte del período contable que se cubre en los otros estados financieros básicos. A ésta también se le denomina fecha de cierre.
  - b) Período posterior. Es el lapso comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha en que son autorizados para su emisión a terceros.
  - c) Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros. Son aquellas operaciones, favorables y desfavorables, que ocurren en el período posterior. Se pueden identificar de dos tipos:
    - i. Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros que requieren ajuste y revelación. Son aquéllos ocurridos en el período posterior y que proporcionan mayor evidencia sobre condiciones existentes a la fecha de los estados financieros. Esos hechos, normalmente se refieren a nueva evidencia sobre:
      - Estimaciones contables relativas a la valuación de activos y a la existencia de pasivos a la fecha de los estados financieros; o
      - Contingencias cuya probabilidad de ocurrencia o materialización queda confirmada según se establece en el Marco Conceptual;
    - ii. Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros que sólo requieren revelación. Son aquéllos ocurridos en el período posterior y que son indicativos de condiciones que surgieron después de la fecha de los estados financieros, motivo por el cual no se reconocieron a la fecha del cierre; sin embargo, por ser relevantes para la toma de decisiones deben revelarse.

### Otras definiciones:

- d) Fecha de aprobación de los estados financieros. La fecha en la que aquéllos con reconocida autoridad, afirman que ellos son responsables de autorizar la emisión de los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas.
- e) Fecha del dictamen del auditor. La fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría; es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando, incluye evidencia de que el juego completo de estados financieros de la entidad ha sido preparado y que aquéllos con reconocida autoridad, han afirmado que ellos han tomado la responsabilidad de los mismos.
- f) Eventos subsecuentes. Son los eventos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha de la opinión del auditor, y los hechos que son conocidos por el auditor después de la fecha del dictamen.

**Alcance**

- 5 Este boletín se refiere al examen de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos ocurridos dentro del periodo posterior a la fecha de los estados financieros y hasta la fecha del dictamen, su tratamiento y las revelaciones correspondientes a que den lugar.

**Objetivo del boletín**

- 6 El objetivo de este Boletín es orientar al auditor respecto de los procedimientos y técnicas de auditoría recomendados para la revisión de hechos posteriores.

**Objetivo de auditoría**

- 7 El objetivo de la auditoría es obtener evidencia adecuada y suficiente acerca de la contabilización y la revelación en los estados financieros de los hechos posteriores:
- a) Sobre si los eventos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la fecha del dictamen del auditor que afectan materialmente a los estados financieros están reflejados, apropiadamente, en esos estados financieros.
  - b) Responden, adecuadamente, a hechos que fueron conocidos por el auditor después de la fecha de su dictamen, los cuales, materialmente, afectan a los estados financieros.

**Procedimientos de auditoría**

- 8 El auditor realizará procedimientos de auditoría diseñados para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría de que todos los eventos que ocurran entre la fecha de los estados financieros y la fecha del dictamen que requieran ajuste de, o revelación en los estados financieros han sido identificados. Sin embargo, no se espera que el auditor realice procedimientos de auditoría adicionales sobre todos los asuntos a los cuales, previamente, aplicó procedimientos de auditoría que le hayan proporcionado conclusiones satisfactorias.
- 9 Los procedimientos de auditoría señalados en el párrafo 8, deben completarse tan cerca como sea práctico a la fecha del dictamen del auditor. Tales procedimientos de auditoría toman en cuenta la evaluación del riesgo del auditor y deben incluir lo siguiente:
- a) Entender los procedimientos que la administración ha establecido para asegurarse de que los eventos subsecuentes sean identificados.
  - b) Lectura de las minutas de las juntas celebradas por el Consejo de Administración y/o Asamblea de Accionistas de la entidad, y de aquellos encargados del gobierno corporativo sostenidas después de la fecha de los estados financieros y preguntar acerca de los asuntos discutidos en las juntas de las cuales no están todavía disponibles en las minutas.
  - c) Lectura de los últimos estados financieros externos preliminares que estén disponibles y los estados financieros preliminares internos de la administración.

- d) Preguntas a la administración sobre si han ocurrido eventos subsecuentes que pudieran afectar los estados financieros.
- 10 Cuando el auditor identifica eventos que materialmente afectan a los estados financieros, debe determinar si tales eventos son apropiadamente contabilizados y adecuadamente revelados en los estados financieros.
- Hechos que sean conocidos por el auditor después de la fecha de su dictamen, pero antes de la fecha en que los estados financieros son emitidos
- 11 El auditor no tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría acerca de los estados financieros después de la fecha de su reporte. Sin embargo, cuando después de la fecha de su dictamen, pero antes de la fecha en que los estados financieros sean emitidos, el auditor conozca un hecho que pueda afectar materialmente los estados financieros, el auditor debe:
- Discutir el asunto con la administración.
  - Determinar si los estados financieros necesitan modificarse y, si es así.
  - Determinar si la administración modificará los estados financieros.
- 12 Cuando la administración modifica los estados financieros, el auditor realizará los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias y emitirá un nuevo dictamen sobre los estados financieros modificados. A menos que las circunstancias en el párrafo 13 se apliquen, la nueva opinión del auditor no deberá fecharse antes de que la fecha de aprobación de los estados financieros modificados y, en consecuencia, los procedimientos de auditoría a los que se refiere el párrafo 8 deberán extenderse a la fecha del nuevo dictamen del auditor.
- 13 Cuando el esquema de información financiera permite a la administración restringir la modificación de los estados financieros a los efectos del evento o eventos subsecuentes causantes de esa modificación, y a aquellos responsables de la aprobación de los estados financieros les es permitido restringir su aprobación a esa modificación, se le permite al auditor restringir los procedimientos de auditoría sobre eventos subsecuentes requeridos en el párrafo 8, con respecto a la modificación de los estados financieros a esa modificación. En tales casos, el auditor debe incluir, en el nuevo dictamen, una declaración de que los procedimientos del auditor están así restringidos y proporcionar una fecha adicional del dictamen del auditor sobre esa modificación.
- 14 Cuando la administración no modifica los estados financieros en circunstancias donde el auditor considera que necesitan modificarse, entonces:
- Si el dictamen del auditor aún no ha sido emitido a la entidad, el auditor debe modificar la opinión, apropiadamente, para que así el auditor exprese un dictamen con salvedad o una opinión adversa.

- Si el dictamen del auditor ya ha sido emitido a la entidad, el auditor debe notificar a la administración o a aquellos encargados del gobierno corporativo, lo que sea conducente, que no emita los estados financieros y el dictamen del auditor a terceras partes. Si los estados financieros no son, no obstante, emitidos subsecuentemente, el auditor debe tomar acción, a la luz de los derechos y obligaciones legales del auditor y las recomendaciones de un consejero legal, para evitar la dependencia en el dictamen del auditor.

Hechos que son conocidos por el auditor después de que los estados financieros han sido emitidos

- 15 Después de que los estados financieros han sido emitidos, el auditor no tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría acerca de dichos estados financieros. Sin embargo, si después de que los estados financieros han sido emitidos, el auditor conoce de un hecho que existió a la fecha de su dictamen y que, si lo hubiera conocido a esa fecha, pudiera haber causado que se modificaran los estados financieros o que el auditor modificara su dictamen, el auditor debe:
  - a) Discutir el asunto con la administración;
  - b) Determinar si los estados financieros necesitan modificación y, si es así,
  - c) Determinar si la administración modificará los estados financieros.
- 16 Si la administración modifica los estados financieros, el auditor deberá:
  - a) Realizar procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias.
  - b) Revisar las acciones tomadas por la administración para asegurar que nadie que haya recibido los estados financieros previamente emitidos junto con el dictamen del auditor, esté informado de la situación, y
  - c) Emitir un nuevo dictamen del auditor sobre los estados financieros modificados.
- 17 El auditor debe incluir en su nuevo dictamen un párrafo de énfasis que se refiera a la nota a los estados financieros que discuta más extensivamente, la razón para la modificación de los estados financieros previamente emitidos y al anterior dictamen emitido por el auditor.
- 18 A menos que se apliquen las circunstancias descritas en el párrafo 13, el auditor debe fechar su nuevo dictamen no antes que la fecha de aprobación de los estados financieros modificados y, en consecuencia, el auditor deberá extender los procedimientos de auditoría a los que se refiere el párrafo 8 a la fecha del nuevo dictamen del auditor.
- 19 Si la gerencia no toma los pasos necesarios para asegurar que nadie que hubiera recibido los estados financieros emitidos previamente junto con el dictamen del auditor que se incluye, está informado de la situación y no modifica los estados financieros en las circunstancias donde el auditor considere que deben modificarse, el auditor debe notificar a la administración y a aquellos encargados del gobierno corporativo que se tomará acción por el auditor para prevenir una futura dependencia en el dictamen del auditor. Si, a pesar de dicha notificación, la administración y aquellos encargados del

gobierno corporativo no toman las acciones necesarias, el auditor debe tomar una acción a la luz de sus derechos y obligaciones legales, así como las recomendaciones de un consejero legal para impedir una futura dependencia en el reporte del auditor.

**Fecha de emisión y revisión de este boletín**

- 20 Este boletín se emitió para ser aplicado a partir de los ejercicios que terminen el 31 de diciembre de 2007 y fue revisado en enero de 2011.

---

**Boletín 6240**

**UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTROS AUDITORES**

**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Generalidades .....	1 al 3
Alcance y limitaciones .....	4 al 5
Objetivos .....	6
Procedimientos de auditoría recomendados .....	7 al 23
Cooperación entre auditores .....	24
Documentación .....	25
Fecha de emisión y revisión del boletín .....	26

---



---

## BOLETÍN 6240

### UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE OTROS AUDITORES

#### Generalidades

- 1 En el Boletín 1020, *Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y la naturaleza de la auditoría de estados financieros*, se establece que “para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, para lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de que la información que muestra los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a las normas de información financiera mexicanas.
- 2 En consecuencia, cuando el auditor decida utilizar el trabajo realizado por otros auditores, debe obtener una seguridad razonable de que dicho trabajo se realice de acuerdo con las normas de auditoría.
- 3 En el Boletín 4030 de esta Comisión, se define como “otros auditores” aquellos que no son parte integrante de la firma del auditor principal, o que no se encuentran bajo su responsabilidad directa.

#### Alcance y limitaciones

- 4 Este boletín es aplicable cuando un auditor (en lo sucesivo, auditor principal) que dictamina los estados financieros de una entidad, utiliza el trabajo de otros auditores respecto de los estados financieros de una o más subsidiarias, asociadas, divisiones o sucursales (en lo sucesivo denominadas componentes).
- 5 Este boletín no se refiere a los procedimientos de auditoría relativos al estudio y evaluación de la función de auditoría interna en la entidad ni a la comunicación entre el auditor sucesor y el auditor predecesor, que son materia de otros boletines de esta Comisión.

#### Objetivo

- 6 El objetivo del presente boletín es establecer los procedimientos de auditoría recomendados que el auditor principal puede llevar a cabo para decidir la utilización del trabajo de otros auditores.

#### Procedimientos de auditoría recomendados

- 7 Los procedimientos que el auditor principal puede aplicar en relación al trabajo de otros auditores, se agrupan como sigue:
- 8 Procedimientos generales relativos a la utilización del trabajo de otros auditores:
  - Indagar respecto de la reputación profesional e independencia de los otros auditores.

- 9 • Obtener de los otros auditores confirmación por escrito ratificando que son independientes, tanto del componente como de la entidad.
- 10 • Asegurarse que los otros auditores:
  - 11 — Tienen conocimiento de que los estados financieros del componente o componentes que van a examinar formarán parte de los estados financieros sobre los cuales dictaminará el auditor principal, y que su dictamen servirá de base o de referencia para el dictamen de este último.
  - 12 — Están familiarizados con normas de información financiera y con las bases de preparación de los estados financieros, así como con las normas de auditoría emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y que deben realizar su examen de acuerdo con dichas normas.
  - 13 — Tienen conocimiento acerca de los requerimientos más importantes de información relativa a los componentes a examinar, que deban ser presentados al auditor principal y a la entidad examinada.
  - 14 — Están enterados de que se hará una revisión de aquellos aspectos que afecten la eliminación de operaciones y saldos entre compañías, cuidando que exista uniformidad entre las prácticas contables utilizadas por los componentes y las empleadas en los estados financieros de la entidad.
- 15 Es conveniente que el auditor principal obtenga de los otros auditores una confirmación por escrito de lo señalado en los incisos anteriores (Carta de Conformidad).

**16 Procedimientos adicionales:**

- 17 La determinación de los procedimientos adicionales que se habrán de aplicar cuando se decida no hacer referencia en el dictamen al trabajo de otros auditores, corresponde, únicamente, al auditor principal en el ejercicio de su criterio profesional; sin que esto, de ningún modo, implique una evaluación de la competencia profesional del otro auditor. Debido a que en este caso el auditor principal asume responsabilidad por la opinión que emite sobre los estados financieros de la entidad, sin hacer referencia al examen del o los otros auditores, su criterio debe prevalecer en lo referente a los procedimientos por aplicar.
- 18 A continuación se señalan algunos de los procedimientos adicionales recomendados:
  - 19 • Establecer de común acuerdo con el o los otros auditores, los programas de auditoría a aplicar, acordando, inclusive, el alcance y oportunidad con que se deben desarrollar dichos programas.
  - 20 • Revisar los papeles de trabajo del otro auditor, incluyendo la evaluación del control interno y las conclusiones en cuanto a otros aspectos importantes del trabajo.
  - 21 • Discutir con el otro auditor los procedimientos de auditoría que fueron aplicados y los resultados obtenidos.

- 22 • En ciertas circunstancias, el auditor principal puede considerar adecuado participar en reuniones de trabajo que se efectúen con personal directivo del componente cuyos estados financieros están siendo examinados por otros auditores, e inclusive efectuar pruebas complementarias sobre cuentas importantes.

### 23 Cooperación entre auditores

- 24 Siendo del conocimiento de los otros auditores el contexto en que su trabajo va a ser utilizado por el auditor principal, es deseable que coopere con éste y le ayude en forma activa; por ejemplo, informando al auditor principal cualquier aspecto de su trabajo que no pueda llevarse a cabo según lo solicitado. De manera similar, el auditor principal informará al otro auditor de cualquier asunto que llame su atención y que considere pudiera tener un impacto importante sobre su trabajo.

### Documentación

- 25 El auditor principal debe documentar en sus papeles de trabajo los 25 componentes cuyos estados financieros fueron examinados por otros auditores, la importancia que éstos tienen en los estados financieros de la entidad tomados en su conjunto, los nombres de los otros auditores y cualquier conclusión respecto a la materialidad de los componentes considerados en forma individual. Asimismo, debe documentar los procedimientos que llevó a cabo y las conclusiones a que llegó.

### Fecha de emisión y revisión del boletín

- 26 El presente boletín fue emitido en febrero de 1995 y revisado en enero de 2011.



---

Boletín 6250

GUÍA DE AUDITORÍA APLICABLE A SALDOS  
INICIALES EN PRIMERAS AUDITORÍAS

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Generalidades.....	1 al 3
Alcance y limitaciones.....	4 al 5
Objetivo del boletín .....	6
Control interno .....	7
Materialidad y riesgo de auditoría.....	8 al 12
Procedimientos de auditoría recomendados .....	13 al 24
Fecha de emisión y revisión del boletín .....	25

---



---

## BOLETÍN 6250

# GUÍA DE AUDITORÍA APLICABLE A SALDOS INICIALES EN PRIMERAS AUDITORÍAS

### Generalidades

- 1 Las primeras auditorías se refieren a estados financieros de empresas que nunca han sido examinados por Contador Público o bien, a empresas cuyos estados financieros han sido dictaminados hasta el año anterior, pero en las que se ha nombrado a un nuevo auditor.
- 2 El examen de los estados financieros por cualquier periodo determinado incluye los saldos iniciales de los rubros del estado de situación financiera, y a aquellas situaciones de años anteriores que pudieran tener un efecto importante en los estados financieros del año actual.
- 3 El aspecto especial que se le presenta al Contador Público, al llevar a cabo una primera auditoría, se refiere principalmente a la naturaleza, alcance y oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría a los saldos iniciales de las cuentas de naturaleza acumulativa, incluyendo, en su caso, los de naturaleza contingente y la evaluación del trabajo realizado por el auditor predecesor.

### Alcance y limitaciones

- 4 Este boletín se refiere a los procedimientos de auditoría de aplicación general a los saldos iniciales de naturaleza acumulativa, cuando los estados financieros del periodo anterior no fueron examinados o cuando el auditor no utiliza el trabajo del auditor predecesor.
- 5 Cuando los estados financieros fueron examinados por otro Contador Público, el auditor sucesor puede obtener evidencia de auditoría sobre los saldos iniciales al revisar los papeles de trabajo del auditor predecesor. Los procedimientos para esta revisión están tratados en el Boletín 6080, *Comunicaciones entre el auditor sucesor y el auditor predecesor*.

### Objetivo del boletín

- 6 El objetivo de este boletín es establecer los procedimientos recomendados en la revisión de los saldos iniciales acumulativos de los estados financieros por el periodo bajo examen, cuando el ejercicio anterior no haya sido auditado o cuando no se utiliza el trabajo del auditor predecesor.

### Control interno

- 7 El estudio y evaluación del control interno del periodo actual bajo examen, conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050, *Estudio y evaluación del control interno*, de esta Comisión, le ayuda al auditor a determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos aplicables a los saldos iniciales.

### Materialidad y riesgo de auditoría

- 8 En la revisión de saldos iniciales, el auditor debe considerar entre otros elementos, los siguientes:
- 9 • La materialidad de los diferentes renglones del balance general inicial que pudieran afectar significativamente a los estados financieros del presente ejercicio.
- 10 • Los riesgos de auditoría.
- 11 • Las políticas contables seguidas por la entidad y la consistencia en su aplicación.
- 12 • Si los estados financieros del periodo anterior fueron auditados, el dictamen y otros informes emitidos.

### Procedimientos de auditoría recomendados

- 13 Cuando los estados financieros del periodo anterior no fueron auditados o cuando el auditor no utiliza el trabajo del auditor predecesor, deberán aplicarse, entre otros, los siguientes procedimientos:
- 14 • Obtener un entendimiento del negocio y revisar cierta documentación tal como: acta constitutiva, actas de asamblea de accionistas y de consejo de administración, contratos vigentes que afecten los saldos iniciales, declaraciones de impuestos, etcétera.
- 15 • Revisar los estados financieros de años anteriores y otra información financiera de la compañía a través de procedimientos analíticos, en los términos del Boletín 3100, *Revisión analítica*, de esta Comisión.
- 16 • Evaluación de las políticas contables utilizadas en los saldos iniciales y de su aplicación consistente con el periodo actual.
- 17 • Revisión de los saldos iniciales que puedan tener un impacto en los estados financieros actuales, por medio de los procedimientos que considere apropiados el auditor, como sigue:
- 18 — La aplicación de los procedimientos de auditoría en el periodo actual a los rubros de efectivo, cuentas por cobrar y por pagar, así como a otras partidas monetarias, generalmente proporcionan evidencia sobre los saldos iniciales.
- 19 — Para inventarios iniciales, generalmente son necesarios procedimientos adicionales, tales como observar una toma actual del inventario físico y conciliarlo con las cantidades del inventario inicial, comprobando su correcta valuación.
- 20 — Para verificar el adecuado corte de operaciones de un periodo a otro, es necesario revisar las últimas operaciones del periodo anterior y las primeras del periodo actual bajo examen, como son: embarques, facturación, recepción de mercancías, notas de crédito, cheques emitidos, etcétera.

- 21 — Para los inmuebles, maquinaria y equipo, así como los intangibles, se revisan los criterios y políticas de capitalización, documentación comprobatoria, métodos de valuación, cálculos de depreciación o amortización, en su caso, su actualización, y en el caso de los inmuebles, maquinaria y equipo, su inspección física.
- 22 — Los saldos iniciales de inversiones permanentes se revisan efectuando arqueos o confirmaciones con terceros depositarios de valores, verificando su correcta valuación.
- 23 — Para pasivos no circulantes, como puede ser la deuda a largo plazo, el auditor podrá obtener confirmación de los saldos iniciales con terceras partes, en adición a la revisión de los contratos que se mencionan en párrafos anteriores.
- 24 — Se obtiene evidencia sobre los saldos iniciales de las actas de asambleas de accionistas y los documentos que soporten la razonabilidad de los saldos históricos y su correcta actualización.

**Fecha de emisión y revisión del boletín**

- 25 Este boletín fue emitido en agosto de 1999 y revisado en enero de 2011.



**GUÍA PARA LA COMPROBACIÓN DEL TRATAMIENTO CONTABLE  
DE LOS IMPUESTOS A LA UTILIDAD**

**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Generalidades.....	1 al 3
Definición de término.....	4
Alcance.....	5
Objetivo del boletín.....	6
Objetivos de auditoría.....	7 al 8
Control interno.....	9 al 12
Riesgos de auditoría.....	13
Procedimientos generales de auditoría.....	14 y 15
Control Interno.....	16 y 17
Procedimientos de revisión analítica.....	18 y 19
Procedimientos recomendados en la revisión de los impuestos a la utilidad causados en el ejercicio.....	20 al 24
Procedimientos recomendados en la revisión de los impuestos a la utilidad diferidos.....	25
Otros procedimientos de aplicación general.....	26 al 28
Declaraciones de la administración.....	29
Fecha de revisión y actualización del boletín.....	30



---

## **BOLETÍN 6260**

# **GUÍA PARA LA COMPROBACIÓN DEL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS IMPUESTOS A LA UTILIDAD**

### **Generalidades**

- 1 Las Normas de Información Financiera (NIF) establecen las reglas relativas para el registro, valuación, determinación y revelación de los impuestos a la utilidad, así como los efectos en la determinación de los denominados impuestos mínimos alternativos.
- 2 La determinación de los impuestos a la utilidad, causados y diferidos, tienen gran relevancia, debido al impacto que tiene en la utilidad neta del ejercicio, así como en el balance general al mostrar activos (derechos) y pasivos (obligaciones) que tendrán un impacto en el pago de los impuestos a la utilidad en ejercicios futuros.
- 3 Por otra parte, las disposiciones fiscales aplicables a la determinación de los impuestos a la utilidad son variadas y complejas; asimismo, éstas cambian constantemente, en ocasiones con propósitos recaudatorios y, en otras, como estímulo a la reinversión de las utilidades en las empresas. Lo anterior, hace necesario que el auditor aplique procedimientos de auditoría que le permitan asegurarse de que los importes registrados por los impuestos a la utilidad, causados y diferidos, tanto en el balance general como en el estado de resultados fueron determinados de manera razonable, conforme a las disposiciones fiscales y la Normas de Información Financiera aplicables.

### **Definición de término**

- 4 Para efectos de este boletín, el término impuestos a las utilidades es equivalente al Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) así como a cualquier otro impuesto que los sustituya parcial o complemente.

### **Alcance**

- 5 El presente boletín se refiere al examen del control interno y a los procedimientos de auditoría encaminados a la comprobación de la adecuada determinación, registro y revelación de los impuestos a la utilidad, causados y diferidos y a cualquier otro impuesto que lo sustituya o complemente.

### **Objetivo del boletín**

- 6 El objetivo de este boletín es el de señalar los procedimientos de auditoría recomendados para la revisión de los impuestos a la utilidad causados y diferidos, de conformidad con las NIF emitidas al respecto

### **Objetivos de auditoría**

- 7 El objetivo principal de auditoría es el de asegurarse de que los procedimientos seguidos por la empresa para la determinación de los impuestos a la utilidad causados y diferidos son correctos, pueden ser verificables y que los montos determinados son correctos.

- 8 Otros objetivos implícitos o derivados del objetivo principal, son los siguientes:
- a) Comprobar el adecuado cálculo de los impuestos a la utilidad.
  - b) Comprobar la adecuada aplicación de las disposiciones fiscales relevantes en la determinación de los impuestos a la utilidad.
  - c) Comprobar que los importes registrados en el balance general, tanto de impuesto a pagar o por cobrar, mediante la declaración anual de impuestos, como de la parte que deberá ser pagada o cobrada en un futuro (impuesto diferido) han sido correctamente reflejados en el balance general.
  - d) Comprobar que en aquellos casos en que se registraron partidas formando parte del capital contable, éstas hayan sido afectadas con el impuesto que les corresponde.
  - e) Comprobar que el monto registrado como reserva de valuación sobre las partidas que generaron un impuesto a la utilidad diferido del activo, hayan sido determinadas apropiadamente y reflejadas en los estados financieros.
  - f) Comprobar que los estados financieros y las notas relativas, cumplen con las revelaciones requeridas en las Normas de Información Financiera.

#### Control interno

- 9 El estudio y evaluación del control interno contable deberá efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050, *Estudio y evaluación del control interno* de esta Comisión.
- 10 A continuación, se señalan algunos controles internos clave que podrán verificarse durante la etapa relativa al estudio y evaluación del control interno.
- a) Entrenamiento. Debido a la importancia e impacto que tiene la determinación de los impuestos a la utilidad causados y diferidos, es conveniente que la entidad cuente con un plan de capacitación para el personal involucrado en la preparación de estos cálculos, y que el mismo se haya llevado a cabo.
  - b) Políticas y procedimientos. Es recomendable que la entidad cuente con un manual de políticas y procedimientos que normen la preparación de los cálculos relativos. El manual anterior podrá contener lo siguiente:
    - i. La descripción del nivel de entrenamiento mínimo requerido.
    - ii. Interpretación de las disposiciones fiscales relevantes.
    - iii. Interpretación y guía de las disposiciones contables relevantes.
    - iv. Los formatos a elaborar.
    - v. Periodicidad en la preparación de los cálculos.
    - vi. Descripción detallada de las cuentas que se utilizarán para el registro de dicho cálculo.

- vii. Guía detallada de los conceptos por los que se carga o acredita cada una de las cuentas.
  - viii. Guía para ampliar y ejemplificar las situaciones que pueden originarse con el registro de los impuestos a la utilidad diferido, como son entre otras, reservas de valuación, efectos de deterioro, afectaciones al capital contable, etcétera.
  - ix. Registros, documentos y procedimientos para conservar la información resultante.
  - x. Se recomienda que este documento sea actualizado cuando menos una vez al año.
- c) Autorización por parte de un funcionario de alto nivel, del cálculo de los impuestos a la utilidad causados y diferidos.
- d) Autorización por parte de un funcionario de nivel apropiado, respecto de la declaración anual de los impuestos a la utilidad.
- 11 El auditor evaluará lo apropiado de los controles, registros y sistemas de operación que permitan obtener la información necesaria para determinar correctamente los impuestos a la utilidad causados y diferidos.
- 12 En relación con lo anterior, algunos ejemplos de controles, registros y sistemas pueden ser los siguientes:
- a) Análisis detallado de las reservas complementarias de activo y pasivo.
  - b) Archivos detallados de activos fijos y activos diferidos que permitan la verificación de los cálculos para efectos fiscales.
  - c) Análisis detallado de los gastos por amortizar por los que conforme a las disposiciones fiscales se haya efectuado su deducción fiscal en un solo ejercicio.
  - d) Análisis detallado de los ingresos/costos diferidos que controlen su aplicación contable y fiscal.
  - e) En el caso de la determinación de los impuestos a la utilidad diferidos correspondiente a partidas que se registren dentro del capital contable, así como de cualquier otro efecto que conforme a las NIF se registre dentro del capital contable, se deberá contar con los cálculos con el detalle suficiente para su determinación y conciliación con los registros contables.
  - f) Pérdidas fiscales por amortizar. Se deberá contar con el detalle suficiente por año de generación de las pérdidas fiscales, soportadas con las declaraciones correspondientes, así como el detalle de los montos aplicados y pendientes de aplicar.
  - g) Activos fiscales. Cuando se cuenten con activos fiscales como es el caso del impuesto al activo o algún otro activo fiscal relacionado con los impuestos a la

utilidad, se deberá contar con el detalle suficiente que permita conocer montos y fecha de pago y vencimiento.

- h) Reservas de valuación. Por los montos registrados como activos por los impuestos a la utilidad diferidos, se deberá contar con los análisis necesarios que soporten la recuperabilidad de los mismos o, en su caso, de los montos reservados.
- i) Cualquier otra partida que, de conformidad con las disposiciones fiscales y/o contables, provoquen una diferencia temporal, se deberá contar con la información y con el nivel de detalle suficiente que permita su reproceso y conexión con los registros contables, así como las referencias a las leyes fiscales y NIF relativas.
- j) Separación de funciones para la preparación, supervisión y aprobación de los cálculos y resultados de los impuestos a la utilidad causado y diferido.
- k) Conservación e identificación de las cifras contables y fiscales base del cálculo.

### Riesgos de auditoría

13 Al diseñar las pruebas de auditoría sobre la determinación de los impuestos a la utilidad, el auditor debe considerar aquellos factores o condiciones que pueden influir en la determinación del riesgo de auditoría y en la identificación y evaluación del riesgo de fraude. Esos factores se pueden relacionar tanto con el riesgo de error inherente derivado de la complejidad de las disposiciones fiscales, así como con el riesgo de que los controles relativos no lo detecten, o bien, que el auditor no lo descubra. Ejemplo de estos factores pueden ser los siguientes:

- a) Complejidad de las disposiciones fiscales.
- b) Complejidad de las operaciones efectuadas por la empresa.
- c) Apropiado nivel de entrenamiento del personal involucrado en los cálculos de los impuestos a la utilidad causado y diferido.
- d) Ausencia de diferentes niveles de autorización para las diferentes operaciones.
- e) Nivel de errores encontrados en auditorías anteriores.
- f) Falta de controles adecuados que aseguren que los cálculos relativos han sido preparados apropiada y oportunamente.
- g) Correcciones frecuentes a los cálculos relativos.
- h) Existencia de operaciones inusuales en su determinación.
- i) Aplicaciones erróneas de las disposiciones fiscales.
- j) Presentación y revelación adecuadas.
- k) Nuevas disposiciones fiscales, etcétera.

**Procedimientos generales de auditoría**

- 14 A continuación, se señalan los procedimientos de auditoría recomendados para la revisión del cálculo de los impuestos a la utilidad causado y diferido.

**Planeación**

- 15 Es conveniente que, en la fase de planeación, el auditor obtenga información general sobre los métodos, registros, formatos, políticas y procedimientos para llevar a cabo el cálculo y registro de los impuestos a la utilidad causado y diferido.

**Estudio y evaluación del control interno**

- 16 Con base en lo mencionado en los párrafos 9 a 12 de este boletín, en su caso, se documentará el estudio y evaluación del control interno establecido para la determinación de los impuestos a la utilidad, así como las pruebas de cumplimiento que resulten aplicables en las circunstancias para, finalmente, determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los demás procedimientos de auditoría.
- 17 A continuación, se detallan algunos ejemplos de pruebas de cumplimiento al control interno:
- Obtención del organigrama del área de impuestos.
  - Funciones y personal involucrado en los cálculos de impuestos.
  - Verificación de las constancias de participación en cursos de preparación y/o actualización en materia de las disposiciones fiscales.
  - Evidencia de supervisión y autorización de los cálculos de los pagos de los impuestos a la utilidad.
  - Evidencia de que durante el ejercicio se efectuaron cálculos, tanto de los impuestos a la utilidad causado como del diferido, con las cifras y elementos disponibles durante el ejercicio.

**Procedimientos de revisión analítica recomendados**

- 18 El auditor utiliza procedimientos y técnicas de revisión analítica durante el proceso de planeación, para conocer las operaciones y funcionamiento de la entidad, localizar e identificar cambios significativos o transacciones inusuales que pudieran tener un efecto importante en la determinación de los impuestos a la utilidad, con el objeto de determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría.
- 19 Algunos de los procedimientos y técnicas de revisión analítica disponibles para el auditor, mismos que deberán aplicarse con base en su juicio profesional, son los siguientes:
- Análisis de variaciones de cifras de la información financiera de un periodo a otro y contra el presupuesto, así como la obtención de información que justifique las variaciones resultantes.

- b) Cálculos globales de impuestos con objeto de verificar el pasivo correspondiente y el cargo a resultados.
- c) Determinación de la tasa efectiva de impuesto.
- d) Análisis de variaciones, de un año a otro, de las partidas incluidas en conciliación contable-fiscal, para el impuesto causado, así como las partidas que forman parte del cálculo de los impuestos a la utilidad diferido.

**Procedimientos recomendados en la revisión de los impuestos a la utilidad causados en el ejercicio**

20 El auditor, regularmente, obtendrá copia de la conciliación entre el resultado contable y fiscal del ejercicio para aplicar, entre otros, los siguientes procedimientos:

- a) Cotejar el resultado contable que se refleja en la conciliación contable y fiscal, contra el que se muestre en el estado de resultados.
- b) Verificar contra registros contables las partidas en conciliación, tales como: cantidades no deducibles que deriven de los distintos criterios contables y fiscales para deducir las partidas que integran el costo de lo vendido, es decir, incrementos y aplicaciones a provisiones y estimaciones, pagos anticipados, depreciación contable, pasivos y gastos no deducibles, etcétera.
- c) Verificar que se incluya el total de las erogaciones no deducibles. Asimismo, en su caso, asegurarse de que se incluyan las erogaciones no deducibles que el auditor haya detectado en el curso de su revisión.
- d) Revisar que la deducción del costo de lo vendido que consideró la compañía, cumpla con lo estipulado en las disposiciones fiscales.
- e) En caso de existir criterios distintos en la determinación del costo de ventas contable y el fiscal, verificar los cálculos que sirvieron de base para su determinación y que éstos se hayan reflejado, apropiadamente, en la conciliación entre la utilidad contable y la fiscal.
- f) Verificar que los métodos de valuación de los inventarios utilizados por la empresa en la determinación del resultado fiscal sean los que autorizan las disposiciones fiscales.
- g) Verificar la correcta determinación de la ganancia o pérdida fiscal de las operaciones siguientes, de conformidad con las disposiciones fiscales; asimismo, que se concilien, adecuadamente, los importes contables y fiscales:
  - Operaciones financieras derivadas de capital, como son: operaciones de cobertura cambiaria, forwards, etcétera.
  - Venta de terrenos, títulos valor, etcétera.
  - Venta de acciones.

- h) Obtener la conciliación contable-fiscal (la incluida en el dictamen para fines fiscales o en las declaraciones complementarias posteriores a éste, en su caso) del ejercicio anterior para identificar si existen partidas que afecten el resultado fiscal del ejercicio sujeto a revisión, tales como:
- Pagos anticipados.
  - Pasivos no deducibles temporalmente.
  - Estimación de ingresos.
  - Devoluciones y descuentos.
  - Anticipos de clientes acumulados en el ejercicio anterior.
  - Pasivos con contribuyentes de regímenes especiales de tributación que generen alguna partida temporal.
  - Provisiones y/o estimaciones, etcétera.
- i) Verificar que se le dé el tratamiento fiscal correcto a los asientos de ajuste determinados por auditoría.
- j) Obtener los papeles de trabajo para la determinación de la depreciación fiscal del ejercicio, y verificar de manera selectiva y con la extensión que el auditor considere necesaria, que:
- El monto original coincida contra registros contables.
  - No existan activos que estén totalmente depreciados para efectos fiscales.
  - En el caso de que se permitan la indexación de los mismos, que los factores de actualización se hayan determinado correctamente.
  - Las tasas de depreciación utilizadas, coincidan con las autorizadas, según las disposiciones fiscales.
  - Operaciones aritméticas.
- k) En el caso de la determinación de la ganancia o pérdida por inflación, obtener el cálculo relativo y verificar lo siguiente:
- Que sólo se incluyan aquellas partidas que así lo permitan las disposiciones fiscales.
  - Que las tasas de inflación aplicadas estén de conformidad con las disposiciones fiscales.
  - Las operaciones aritméticas.

- l) Por las bajas de activos fijos verificar de manera selectiva y con la extensión que el auditor considere necesaria, lo siguiente:
    - El costo histórico.
    - La depreciación acumulada a la fecha de la baja.
    - El precio de venta contra factura.
    - La determinación de la utilidad o pérdida en la venta del activo.
    - En su caso, la correcta aplicación de los factores de actualización conforme a las disposiciones fiscales.
  - m) En su caso, la correcta determinación del monto y derecho a amortizar las pérdidas fiscales.
  - n) Verificar la correcta aplicación de la tasa de impuesto vigente en el ejercicio.
  - o) En el caso de estímulos de carácter fiscal, éstos se encuentren determinados conforme a los procedimientos establecidos en las disposiciones fiscales.
  - p) Verificación, en su caso, del valor fiscal de las cuentas del capital contable.
- 21 Dado que las disposiciones fiscales varían de manera constante, es conveniente que el auditor vigile la correcta aplicación de las mismas al revisar la determinación de los impuestos a la utilidad causado y diferido. Para estos efectos, deberá efectuar los ajustes necesarios a sus programas de trabajo en cuanto a naturaleza, alcance, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría. Por otra parte, en el caso de partidas que requieran algún tratamiento especial, opcional o, en su caso, que sean de aplicación de criterios, es conveniente que el auditor documente en sus papeles de trabajo, las interpretaciones relativas de la administración y/o del auditor que soporten el criterio adoptado.
- 22 Asimismo, el auditor deberá verificar que los impuestos a la utilidad resultantes se hayan registrado dentro de los resultados del ejercicio.
- 23 El auditor deberá vigilar que se cumplan con las normas de revelación establecidas en las NIF relativas.**
- 24 En el caso de que existan impuestos de los denominados mínimos alternativos, sustitutivos o complementarios, el auditor deberá aplicar los procedimientos con la naturaleza, extensión y oportunidad que considere necesarios, para obtener un nivel de confianza adecuado en las partidas que intervienen en su determinación, y que le permitan concluir que no existan errores importantes en dichos cálculos y que se apegan, razonablemente, a las disposiciones fiscales.

**Procedimientos recomendados en la revisión de los impuestos a la utilidad diferidos**

- 25 Como parte de sus papeles de trabajo, el auditor obtendrá el cálculo y papeles de trabajo de los impuestos a la utilidad diferidos y podrá aplicar, entre otros, los siguientes procedimientos:
- a) El auditor verificará que se apliquen las tasas de impuesto que estarán vigentes en los periodos en los que se espera la reversión de cada una de las partidas de conformidad con las disposiciones fiscales. Asimismo, deberá vigilarse que se revelen, adecuadamente, los efectos por cambios en tasas de impuestos de conformidad con las NIF.
  - b) Verificar los cálculos relativos al monto registrado en el capital contable por concepto de impuestos a la utilidad diferido, derivado de los importes registrados en el mismo, como consecuencia de disposiciones establecidas en las NIF, como pudieran ser los instrumentos financieros, efectos por conversión, etcétera.
  - c) Conexión contra los registros contables de los saldos importantes incluidos en el cálculo (por ejemplo: estimaciones de cuentas de activo, anticipos recibidos y otorgados, provisiones de pasivo, etcétera).
  - d) Verificar los papeles de trabajo que soportan los valores fiscales de los activos y pasivos, con la extensión que considere necesaria para obtener seguridad razonable de que:
    - i. Las cifras base para dichos cálculos coinciden con registros contables y/o contra las declaraciones de impuestos.
    - ii. En el caso de la aplicación de indexaciones, que éstas se hayan determinado correctamente.
    - iii. Los cálculos aritméticos son correctos.
    - iv. Los totales coinciden contra el cálculo de los impuestos a la utilidad diferidos.
  - e) Ejemplos de cálculos sujetos a verificar incluyen, entre otros: valor fiscal de los activos, fijos, gastos diferidos, pagos anticipados, anticipos de clientes, pérdidas fiscales, etcétera.
  - f) Analizar la conciliación entre el resultado contable y el fiscal, para determinar la existencia de partidas por las que debiera registrar los impuestos a la utilidad diferidos.
  - g) Revisión de la balanza de comprobación y/o relaciones auxiliares en búsqueda de partidas por las que debiera registrarse el impuesto a las utilidades diferido relativo.

- h) Verificación del registro contable de los movimientos resultantes, así como de los saldos finales a registrarse por los impuestos a la utilidad diferidos en el balance general y el estado de resultados.
- i) En el caso de las reservas de valuación de los impuestos a la utilidad diferido de activo, se revisará la documentación que soporte el monto registrado. La revisión de la documentación soporte podrá incluir, entre otros, los procedimientos siguientes:
    - i. Los cálculos que sirvieron de base, como pueden ser proyecciones y/o pronósticos.
    - ii. En su caso, que los importes estén soportados con las tendencias históricas de la empresa.
    - iii. La razonabilidad de las bases utilizadas en los supuestos.
    - iv. Los supuestos utilizados estén de conformidad con hechos que se estiman con certeza razonable, que ocurrirán en el futuro cercano.
    - v. Operaciones aritméticas.
    - vi. La elección de opciones fiscales disponibles.
    - vii. La determinación del monto que no se estima recuperar y su conexión con los registros contables por la reserva de valuación creada.

Es conveniente que el auditor conserve evidencia de lo anterior en sus papeles de trabajo.

#### Otros procedimientos de aplicación general

- 26 Como parte de sus papeles de trabajo, es conveniente que el auditor documente la revisión efectuada a las partidas que componen la conciliación entre la tasa efectiva y la legal de los impuestos a la utilidad.
- 27 Cuando se tengan impuestos mínimos alternativos o similares por los que las disposiciones fiscales permitan su aplicación contra los impuestos a la utilidad; estos importes deberán sujetarse a las pruebas de realización que requieren las NIF; asimismo, se deberá verificar que las reservas de valuación correspondientes se registren conforme a las disposiciones de las NIF.
- 28 En el caso de existir impuestos mínimos alternativos que cobren las entidades federativas, el auditor analizará si conforme a las disposiciones fiscales, los importes pagados podrán ser aplicados contra los impuestos a la utilidad federales, para asegurarse de que, en su caso, dichos importes se hayan incluido en el cálculo de los impuestos a la utilidad diferido.

**Declaraciones de la administración**

- 29 Obtener dentro de la carta de declaraciones de la administración la confirmación del método y políticas adoptadas por la empresa para el registro de los impuestos a la utilidad.

**Fecha de emisión y revisión del boletín**

- 30 Este boletín fue emitido en noviembre de 2007 y revisado en enero de 2011.



---

Boletín 6270

CONSIDERACIONES EN LA AUDITORÍA DE NEGOCIOS PEQUEÑOS

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Generalidades.....	1 al 3
Objetivo .....	4
Las características de entidades pequeñas.....	5 al 17
Boletín 3110, <i>Carta convenio para confirmar la prestación de servicios de auditoría de estados financiero</i> .....	18 y 19
Boletín 3020, <i>Control de calidad para trabajos de auditoría</i> .....	20 al 24
Boletín 3010, <i>Documentación de auditoría</i> .....	25 al 29
Boletín 3070, <i>Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros</i> .....	30 al 51
Boletín 3130, <i>Efecto en la auditoría por incumplimientos de una entidad con leyes y reglamentos</i> .....	52 y 53
Boletín 3040, <i>Planeación de una auditoría de estados financieros</i> .....	54 al 56
Boletín 3030, <i>Materialidad en la planeación y desarrollo de una auditoría</i> .....	57 al 75
Boletín 3140, <i>Efectos de la Tecnología de Información (TI) en el desarrollo de una auditoría de estados financieros</i> .....	76 al 78
Boletín 3060, <i>Relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría</i> .....	79 al 82
Boletín 3100, <i>Revisión analítica</i> .....	83 al 89
Boletín 6020, <i>El muestreo en la auditoría</i> .....	90 al 92
Boletín 6180, <i>Estimaciones contables</i> .....	93 al 95
Boletín 6070, <i>Partes relacionadas</i> .....	96 al 99
Boletín 6230, <i>Hechos posteriores</i> .....	100 al 102
Boletín 3080, <i>Declaraciones de la administración</i> .....	103 al 110
Boletín 4010, <i>Dictamen del auditor (negocio en marcha)</i> .....	111 al 114

---

---

Boletín 4010, <i>Dictamen del auditor</i> .....	115 al 127
Boletín 6090, <i>Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de servicios</i> .....	128 al 136
Consideraciones éticas.....	137 al 142
Fecha de revisión y actualización .....	143

---

## BOLETÍN 6270

# CONSIDERACIONES EN LA AUDITORÍA DE NEGOCIOS PEQUEÑOS

### Generalidades

- 1 Las entidades pequeñas tienen la misma necesidad de un buen control interno que las grandes, aun cuando las entidades grandes pudieran tener requisitos de información interna y externa más rigurosos; con frecuencia, las mismas características de un buen control interno existen en sustancia en las entidades pequeñas, pero su forma, pudiera ser diferente. Generalmente, las principales diferencias son:
  - Proceso de comunicación menos formal, normalmente la comunicación es oral.
  - Supervisión ejercida por la alta gerencia (generalmente el dueño).
  - El estilo de administración es directo, es decir, no existe mucha delegación de funciones.
  - Pocos niveles gerenciales.
  - Los procedimientos de control y la segregación de funciones no son tan extensos.
  - Los procesos de auto-evaluación son menos formales.
- 2 Los servicios de auditoría a entidades pequeñas se han incrementado, como consecuencia de que los mismos tienen que cumplir con ciertas disposiciones legales y de necesidades en su administración.
- 3 Las normas de auditoría contienen principios básicos y procedimientos esenciales que se aplican a todas las auditorías; el tamaño de una entidad no afecta la aplicación y cumplimiento de ninguna norma de auditoría. Sin embargo, esta Comisión reconoce que las entidades pequeñas dan lugar a considerar situaciones especiales en la documentación de la auditoría y en el juicio del auditor.

### Objetivo

- 4 El objetivo de esta guía es describir las características que comúnmente se encuentran en las entidades pequeñas e indicar cómo estas características afectan en la aplicación de las normas de auditoría.

Esta guía incluye:

- Discusión sobre las características de las entidades pequeñas.
- Orientación sobre la aplicación de las normas de auditoría a la auditoría de entidades pequeñas.
- Orientación sobre el impacto en el trabajo del auditor, donde el auditor también proporciona otros servicios a la entidad pequeña.

**Las características de entidades pequeñas**

- 5 El auditor de cualquier entidad determina el alcance de la auditoría a las circunstancias de la entidad y al tipo de servicios incluidos en la carta convenio, en el caso de una entidad pequeña; esto involucra el tomar en cuenta un número de consideraciones especiales que son derivadas de las características intrínsecas de este tipo de entidades. El impacto de estas consideraciones puede variar y, en algunos casos, puede ser benéfico, dando como resultado eficiencia y efectividad de la auditoría y, a su vez, ahorro en costos para la entidad.
- 6 El significado de "entidad pequeña" en este contexto puede no estar definido adecuadamente sólo en términos cuantitativos. La definición necesita prestar consideración no sólo al tamaño de las empresas sino también a sus características cualitativas típicas.
- 7 Para propósitos de esta guía, una entidad pequeña es aquella en la cual:
  - Existe concentración de la propiedad y administración en un pequeño número de individuos (con frecuencia un solo individuo).
  - Se encuentra presente uno o más de los siguientes aspectos:
    - Pocas fuentes de ingresos y actividades no complicadas.
    - Registros contables sencillos.
    - Limitados controles internos/segregación de funciones.
    - Posibilidad de que la administración centralice las funciones.

**Concentración de la propiedad y la administración**

- 8 Las entidades pequeñas, generalmente, tienen pocos propietarios; frecuentemente, hay un solo propietario. Muchos propietarios-administradores adoptan un enfoque "tradicional" para los asuntos de control interno mediante el ejercicio personal de supervisión de controles. El propietario puede emplear un gerente para manejar la entidad, pero en la mayoría de los casos se involucra directamente en su manejo en forma cotidiana. Como propietario, el propietario-administrador tiene un interés personal en salvaguardar los activos de la empresa, midiendo su actuación y controlando sus actividades, pero puede ser incapaz de utilizar un tiempo de administración adecuado a asuntos, tales como los procedimientos formales de control interno y a asegurar que se mantenga un sistema contable apropiado. Sin embargo, la falta de formalidad no indica por sí misma alguna circunstancia que dé lugar a un alto riesgo de fraude o error. El auditor de una entidad pequeña realiza la evaluación del riesgo a la luz de las circunstancias particulares de la empresa.
- 9 Por otro lado, en circunstancias donde un propietario-administrador tiene acceso irrestricto a los activos de la empresa y autoridad para iniciar y aprobar transacciones, así como acceso a los registros contables, existe el riesgo de que se cometa un fraude, ya sea provocando distorsiones en el registro de las operaciones, sustrayendo activos u ocultando obligaciones que tienen o pueden tener un impacto significativo

en los estados financieros sujetos a examen. Estas situaciones requieren de especial consideración por parte del auditor y son discutidas más adelante, al analizar el impacto que tiene el Boletín 3070, *Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros*, en la auditoría de entidades pequeñas.

#### **Pocas fuentes de ingreso y actividades no complicadas**

- 10 Las entidades pequeñas con frecuencia se especializan en un solo producto o servicio (o un rango limitado de productos y servicios) y frecuentemente operan desde un solo lugar.
- 11 Las actividades no complicadas pueden facilitar al auditor el adquirir, registrar y mantener un conocimiento de la empresa. Adicionalmente, en algunas entidades pequeñas, las poblaciones contables son usualmente pequeñas y fácilmente pueden ser analizadas; la aplicación de una amplia gama de procedimientos de auditoría puede frecuentemente ser sencilla en tales circunstancias. Por ejemplo, pueden diseñarse modelos de predicción efectivos para uso de los procedimientos analíticos. Dichos procedimientos analíticos pueden proporcionar un alto grado de seguridad en tales casos y pueden, así mismo, ser una fuente eficaz de evidencia, reduciendo la necesidad de otros procedimientos alternativos.

#### **Registros contables sencillos**

- 12 Las entidades pequeñas necesitan mantener registros contables suficientes para cumplir con algunos requerimientos estatutarios o regulatorios y para lograr las necesidades de la compañía, incluyendo la preparación y auditoría de estados financieros. Por lo tanto, el sistema contable necesita estar diseñado de tal manera que proporcione seguridad razonable de que:
  - Todas las transacciones y otra información contable que pudieran ser registradas, hayan sido, de hecho, registradas.
  - Los activos y pasivos registrados en el sistema contable existan y sean registrados en los montos correctos.
  - Cualquier fraude o error en el procesamiento de la información contable se haga evidente.
- 13 La mayoría de las entidades pequeñas emplean poco personal que se dedica a mantener los registros contables. Consecuentemente, las funciones de contabilidad y registros contables son generalmente sencillas. El registro contable puede ser informal o inadecuado, lo que resulta en un mayor riesgo de que los estados financieros puedan ser inexactos o estar incompletos. Las entidades pequeñas con frecuencia encuentran conveniente utilizar paquetes de contabilidad diseñados para usarse en una computadora personal. Muchos de estos paquetes de computación han sido ampliamente probados y pueden, si se seleccionan e implementan con cuidado, proporcionar una base razonable para un sistema contable eficaz. Hay también una tendencia por parte de las entidades de utilizar un proveedor externo para procesar la información financiera de la entidad. Este último aspecto se trata con mayor amplitud, en el Boletín 5090 *Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de servicios*.

**Controles internos limitados/segregación de funciones**

- 14 El tamaño y las consideraciones económicas en las entidades pequeñas con frecuencia reducen la oportunidad para contar con controles internos formales; el hecho de que haya pocos empleados limita el que una segregación formal de funciones sea práctica. Sin embargo, para áreas clave, aún en la entidad muy pequeña, puede ser práctico el implementar algún grado de segregación de funciones u otra forma de controles simples pero efectivos. Los controles de supervisión ejercidos día con día por el propietario-administrador pueden también tener un efecto benéfico importante.

**Posibilidad de centralización de funciones en la administración**

- 15 Cualesquiera que sean los pasos que puedan ser tomados para establecer una segregación de funciones o control interno, el propietario-administrador inevitablemente ocupa una posición dominante en una entidad pequeña. El control directo del propietario-administrador sobre todas las decisiones, y la habilidad para intervenir personalmente en cualquier momento para asegurar una respuesta adecuada a circunstancias cambiantes, son con frecuencia características importantes de la administración de toda entidad pequeña. Esto puede tener algunas ventajas, ya que tanto dominio puede compensar otros procedimientos débiles en el control interno. Por ejemplo, en los casos donde hay una segregación de funciones limitada en el área de compras y egresos de efectivo, el control interno se mejora cuando el propietario-administrador firma personalmente todos los cheques. Cuando el propietario-administrador no está involucrado, hay un mayor riesgo de que puedan ocurrir fraudes o errores del empleado, que no serán detectados.
- 16 Sin embargo, pueden existir abusos derivados de una posición dominante del propietario-administrador: la centralización de los controles por parte de la administración puede algunas veces tener un efecto adverso importante sobre el ambiente de control en toda entidad, llevando a un riesgo mayor de fraude, según lo define el Boletín 3070, *Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros*. Por ejemplo, el propietario-administrador puede hacer que el personal haga desembolsos que de otra forma no hubiera hecho en ausencia de la documentación soporte.
- 17 La centralización por parte de la administración es una de las características de las entidades pequeñas, pero su impacto sobre la auditoría depende en gran medida de la evaluación del riesgo de fraude que esta centralización puede provocar. El párrafo 15 del Boletín 3070, define el riesgo de fraude como "...el riesgo de que en la entidad existan errores importantes (en los estados financieros) causados por fraudes." Como en cualquier otra auditoría, pero además, considerando la posición dominante del propietario-administrador, el auditor de una entidad pequeña ejerce un escepticismo profesional y no asume que el propietario-administrador es deshonesto ni tampoco que posee una honestidad incuestionable. Éste es un factor importante a ser considerado por el auditor cuando evalúe el riesgo de fraude y los efectos de éste sobre el riesgo de auditoría, así como cuando planea la naturaleza y alcance del trabajo, evalúe la evidencia, y valore la confiabilidad de las declaraciones de la administración.

**Boletín 3110, Carta convenio para confirmar la prestación de servicios de auditoría de estados financieros**

- 18 En muchos casos, los propietarios-administradores de entidades pequeñas no están totalmente conscientes de sus propias responsabilidades o de las del auditor. En algunos casos los propietarios-administradores no entienden que los estados financieros son su responsabilidad, especialmente cuando el propietario-administrador ha contratado servicios externos para la preparación de sus estados financieros. Uno de los propósitos de una carta convenio es el comunicar claramente las responsabilidades respectivas del propietario-administrador y las del auditor. En el apéndice al Boletín 3110 se presenta un ejemplo de carta convenio para la prestación de ser vicios de auditoría de estados financieros.
- 19 En algunos casos, el auditor puede determinar que no le será posible obtener suficiente evidencia para formarse una opinión sobre los estados financieros, debido a debilidades que pueden surgir de las características de la entidad pequeña. En estas circunstancias el auditor puede decidir no aceptar el trabajo o después de aceptarlo, decidir retirarse del compromiso. También, el auditor puede decidir continuar con el trabajo pero emitir una opinión con salvedades o abstenerse de opinar. El auditor normalmente no aceptará un trabajo de auditoría cuando los términos de éste sean tales que el auditor considere que existe la posibilidad de expresar una abstención de opinión.

6270

**Boletín 3020, Control de calidad para trabajos de auditoría**

- 20 El objetivo primario del control de calidad es proporcionar seguridad de que las auditorías son conducidas de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. El auditor de una entidad pequeña tiene presente este objetivo al determinar las políticas y procedimientos de control de calidad, tanto en la firma a que pertenece como en cada uno de los trabajos de auditoría que efectúe.
- 21 La naturaleza, extensión y formalidad del sistema de control de calidad de una firma de auditoría depende, entre otros factores, de su tamaño, del número de oficinas que tenga, de la experiencia de su personal técnico, de la complejidad y naturaleza de los trabajos que realiza, además de consideraciones de costo-beneficio en la implantación del sistema de control de calidad. Las firmas de auditoría, incluyendo a las pequeñas, para establecer las políticas y procedimientos apropiados para cumplir con los pronunciamientos relativos al control de calidad, consideran las siguientes áreas que se comentan en el Boletín 3020:
- Independencia.
  - Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
  - Plan de educación profesional continúa.
  - Sistema de evaluación y promoción del personal.
  - Cuidado y diligencia profesional.
  - Plan de asignación del personal técnico a los trabajos de auditoría.

- Sistema de consulta en casos especiales.
  - Políticas de planeación, ejecución y supervisión del trabajo.
  - Políticas para evaluar la aceptación y retención de clientes.
  - Vigilancia del cumplimiento de la firma con las políticas y procedimientos del sistema de control de calidad.
- 22 Con la posible excepción de "Sistema de evaluación y promoción del personal" y "Plan de asignación del personal técnico a los trabajos de auditoría", que pueden no ser relevantes para el auditor cuando éste trabaja sin ayudantes, todas estas áreas generalmente formarán parte de los sistemas de control de calidad establecidos en las firmas que auditan entidades pequeñas. El "Sistema de consulta en casos especiales" puede adoptarse con personas externas, cuando no se tienen socios ni personal técnico dentro de la firma.
- 23 Los pronunciamientos contenidos en el Boletín 3020 se relacionan primordialmente con auditorías en las que parte del trabajo se delega a uno o más ayudantes. Muchas auditorías de entidades pequeñas son llevadas a cabo completamente por el socio de auditoría a cargo del trabajo. En estas situaciones no se presentan dudas respecto a la dirección y supervisión de los ayudantes y la revisión de su trabajo, ya que habiendo conducido el socio a cargo personalmente todos los aspectos importantes, tiene conocimiento de los mismos.
- 24 No obstante, el socio a cargo de la auditoría necesita satisfacerse de que ésta ha sido conducida de conformidad con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. La preparación o llenado de una lista de verificación referente a la terminación de la auditoría puede constituir una herramienta útil para verificar lo completo y adecuado del proceso seguido en la auditoría. El formarse un punto de vista objetivo referente a lo adecuado de los juicios hechos en el curso de una auditoría, puede presentar problemas prácticos cuando el mismo individuo realizó toda la auditoría. Cuando se involucraron asuntos que son particularmente complejos o no usuales y la auditoría se efectúa por un solo Contador Público, puede ser aconsejable el consultar, sobre una base confidencial, a otros auditores que tengan experiencia y disponibilidad para hacerlo, de conformidad con el sistema de consultas que tenga establecido en su sistema de control de calidad. Dicha consulta debe quedar documentada en los papeles de trabajo del auditor.

#### **Boletín 3010, Documentación de la auditoría**

- 25 El auditor puede tener un conocimiento profundo de la entidad y del negocio, debido a su estrecha relación con el propietario-administrador, al tamaño de la empresa que está siendo auditada, o al tamaño del equipo y de la firma de auditoría. Sin embargo, ese conocimiento no elimina la necesidad para el auditor de mantener papeles de trabajo adecuados. Los papeles de trabajo contribuyen a la planeación, ejecución y revisión de la auditoría y en ellos se documenta la evidencia obtenida para soportar la opinión del auditor.
- 26 La disciplina impuesta por el requisito de documentar los razonamientos y conclusiones de asuntos significativos que requieren del ejercicio de juicio profesional, frecuentemente

pueden, en la práctica, contribuir a hacer más claro el entendimiento por el auditor, de los asuntos en cuestión y enriquecer la calidad de las conclusiones. Lo anterior es aplicable a todas las auditorías, incluyendo aquéllas que se efectúan por un solo Contador Público sin ayudantes.

- 27 Dependiendo de su complejidad, pueden utilizarse diferentes técnicas para documentar los sistemas de contabilidad y de control interno. Sin embargo, en la auditoría de entidades pequeñas la utilización de flujogramas o descripciones narrativas del sistema son con frecuencia las técnicas más eficientes. Estos documentos pueden guardarse como información permanente y revisarse y actualizarse, según sea necesario, en años posteriores.
- 28 Los párrafos 14 al 28 del Boletín 3010 ilustran la información que generalmente se incluye en los papeles de trabajo, pero no se intenta que sean utilizados como una lista de verificación que deba aplicarse en todos los casos. El auditor de entidades pequeñas, en cada caso, debe utilizar su juicio profesional para determinar el contenido de los papeles de trabajo.
- 29 El auditor de una entidad grande o pequeña debe documentar en sus papeles de trabajo lo siguiente:
- La planeación de la auditoría.
  - El estudio y evaluación del control interno.
  - Consideraciones sobre el riesgo de fraude.
  - Un programa de auditoría en el que se consigne la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría.
  - Los resultados de la aplicación de esos procedimientos.
  - Las conclusiones derivadas de la revisión, incluyendo el razonamiento y conclusiones sobre todos los asuntos importantes que requirieron el uso del juicio profesional.

**Boletín 3070, Consideraciones sobre fraude que deben hacerse en una auditoría de estados financieros**

- 30 El Boletín 3070 define al fraude como: "Distorsiones provocadas en el registro de las operaciones y en la información financiera o actos intencionales para sustraer activos (robo), u ocultar obligaciones que tienen o pueden tener un impacto significativo en los estados financieros sujetos a examen". Esta definición se enfoca en el impacto que puede tener un fraude en los estados financieros y no intenta, como el propio boletín lo menciona, realizar determinaciones de las implicaciones legales acerca del fraude o del robo.
- 31 Para efectos del Boletín 3070, los fraudes se dividen en dos clases:
- Fraudes relacionados con información financiera. Éstos son producidos por distorsiones, alteraciones o manipulaciones intencionales de las cifras presentadas o por omisiones en las cantidades o revelaciones de los estados financieros y que

causan que éstos no estén reconocidos, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con las Normas de Información Financiera (NIF). El Boletín 3070 trata estos actos como distorsiones. La información financiera fraudulenta puede provenir de la distorsión en los documentos que soportan los registros contables, de la distorsión u omisión intencional en las declaraciones de la administración o por no aplicar o aplicar incorrectamente las Normas de Información Financiera que pueda tener efecto significativo en la información financiera, con el propósito de presentar mejor el balance general o mejores resultados de operación.

- Fraudes provenientes del robo de activos, que causan que los estados financieros no se presenten, en todos sus aspectos importantes, de conformidad con las NIF. El robo de activos puede efectuarse de diversas formas, sea a través de la sustracción de los activos, alterando su recepción, o haciendo que la entidad pague por productos o servicios que no se van a recibir. Normalmente, el robo de activos va acompañado de falsificación de documentos y/o de registros contables.

#### Factores de riesgo de fraude

- 32 El propio Boletín 3070 describe las condiciones que normalmente están presentes cuando ocurre un fraude, las que denomina como "factores de riesgo de fraude", siendo los siguientes:
- Incentivos/presiones para perpetrar fraudes. Cuando la retribución a funcionarios o parte de ésta depende de los resultados que se logren en la empresa. En estos casos los funcionarios se encuentran bajo presión.
  - Oportunidades para llevar a cabo un fraude. Sea porque no existen los controles o bien, estos son ineficientes, o porque la administración pasa por alto los controles establecidos.
  - Actitudes y razonamientos para justificar una acción fraudulenta. Puede ser que por falta de valores éticos las personas acepten cometer un fraude, pero también personas honestas pueden llegar a cometer un fraude en ambientes que les proporcionan facilidades para hacerlo o que los mantienen muy presionados.
- 33 Como un primer razonamiento, puede concluirse que existe la posibilidad de que se perpetre un fraude en cualquier entidad, independientemente de su tamaño. Sin embargo, en una entidad pequeña se dan condiciones que pueden favorecer a que no se cometa fraude, pero existen otras que pueden incentivarlo. Como sería el hecho de tener centralizadas las funciones en el propietario-administrador, o bien el que los empleados se sientan mal pagados y actúen de manera inapropiada para compensarse una baja retribución.
- 34 Las condiciones que favorecen el control y, por lo tanto, evitan el fraude, pero que, por otro lado, pueden estimularlo, están íntimamente relacionadas con la presencia de un propietario-administrador dominante. Éste es un factor importante en el ambiente general de control, ya que la necesidad de que exista una función de autorización por el propietario-administrador dominante puede compensar procedimientos de control que, de otra manera, serían débiles y reducir el riesgo de que se cometan errores e irregularidades por los empleados. Sin embargo, esto puede ser una potencial debilidad, ya que existe oportunidad para que la administración anule o evite los controles. La

actitud del propietario-administrador ante los asuntos referentes en general a los controles implantados y su ejercicio personal de los controles de supervisión, puede tener una influencia significativa sobre el enfoque del auditor. La evaluación que hace el auditor del efecto de esos asuntos, depende de su conocimiento de la entidad de que se trate y de la integridad de su propietario-administrador. Los asuntos que los auditores consideran al hacer esta evaluación, incluyen:

- Si el propietario-administrador tiene o no un motivo específico identificable para distorsionar los estados financieros y la posibilidad de hacerlo; por ejemplo, dependencia del propietario-administrador sobre el éxito de la entidad.
- Si el propietario-administrador identifica o no por separado las transacciones personales y las de la entidad.
- Si el estilo de vida del propietario-administrador es o no inconsistente con el nivel de su remuneración; esto incluye otras fuentes de ingreso de las cuales puede tener conocimiento el auditor, como por ejemplo, cuando el auditor prepara la declaración de impuestos del propietario-administrador.
- Cambios frecuentes de profesionales que prestan servicios a la entidad, por ejemplo, asesores legales, asesores en impuestos, auditores, etcétera.
- Solicitudes frecuentes para demorar la fecha de inicio de la auditoría o demandas injustificadas para que se termine la auditoría en un plazo irrazonablemente corto.
- Transacciones no usuales con partes relacionadas.
- Pagos a agentes y asesores de honorarios y comisiones, que parecen ser excesivos.
- Problemas con autoridades fiscales.
- Para evaluar otros factores de riesgo, puede remitirse al apéndice del Boletín 3070, "Ejemplos de factores de riesgo de fraude".

6270

#### **Evaluación del riesgo de fraude**

- 35 El auditor tiene la responsabilidad de planear y realizar su examen con el objeto de obtener una seguridad razonable de que la opinión que está emitiendo sobre los estados financieros es correcta, es decir, si emite una opinión limpia, es porque los mismos están libres de errores importantes, intencionales o no. Aun planeando el examen adecuadamente y ejecutándolo en forma correcta, no puede obtenerse una seguridad absoluta de que se detecten los errores importantes derivados de fraudes, tanto por la naturaleza de la evidencia de auditoría, como por las características del fraude, que pueden hacer que el auditor soporte su opinión, sin saberlo, en evidencia que parece ser válida pero que en realidad es falsa o alterada. Por lo anterior, el auditor debe evaluar el riesgo de que en la entidad existan errores importantes causados por fraudes (riesgo de fraude).
- 36 En los párrafos 17 y 18 del Boletín 3070 se recomienda que los miembros del equipo de auditoría discutan entre ellos sobre la posibilidad de la existencia de errores importantes causados por fraude. Muchas veces los auditores de entidades pequeñas

pertencen a firmas con poco personal, o incluso, de una sola persona. En una firma de una sola persona no resulta posible la discusión dentro de su firma sobre la posibilidad de errores, sin embargo, el auditor puede considerar comentar este asunto, sobre una base confidencial, con algún colega de su confianza. Asimismo una evaluación de los aspectos de riesgo que puede enfrentar el auditor es necesaria, para esto el auditor deberá de documentar esta evaluación detallando los riesgos apreciados y la respuesta de auditoría a dichos riesgos. El auditor debe mantener siempre en mente la posibilidad de la existencia de errores o alteraciones significativas en los estados financieros derivados de fraude.

- 37 En los párrafos 20 al 30 del Boletín 3070 se describen con mayor amplitud los procedimientos para evaluar el riesgo de fraude. A continuación se comentan algunos, brevemente:
- Obtener de la administración y de otras personas de la entidad, su opinión sobre el riesgo de fraude en ésta y como lo están manejando. Debe preguntar si se tiene conocimiento de un fraude o sospecha de fraude que afecte a la entidad, así como acerca de su entendimiento sobre el riesgo de fraude, los controles que se hayan establecido para mitigar el riesgo de fraude, la forma en que se comunica a los empleados el comportamiento ético, entre otros.
  - Considerar cualquier variación inesperada o inusual derivada de la aplicación de revisiones analíticas durante la planeación de la auditoría.
  - Considerar la existencia de uno o más factores de riesgo de fraude que se mencionan en el párrafo 32 de este Boletín y que se detallan más ampliamente en el apéndice del Boletín 3070.
  - Considerar cualquier otra información que pudiera ser útil en la identificación del riesgo de fraude, como puede ser la obtenida de discusiones entre los miembros del equipo de auditoría, procedimientos relativos a la aceptación o retención de clientes, entre otros.
- 38 En las auditorías de entidades pequeñas el auditor normalmente puede encontrar que no se tienen operando formalmente controles y programas que se hayan establecido para mitigar el riesgo de fraude. En entidades pequeñas que sí tengan esos controles y programas, es difícil encontrar que se les dé seguimiento para verificar el grado en que están funcionando y los resultados que se han obtenido, debido principalmente a que no se tiene el personal necesario que cumpla estas funciones. Así mismo, en las entidades pequeñas muchas veces no se comunica formalmente a los empleados acerca del comportamiento ético que deben observar y estos temas normalmente el propietario-administrador los trata a través de pláticas informales. En estos casos se dificulta al auditor de la entidad pequeña evaluar el riesgo de fraude, debiendo centrar esta evaluación en las funciones de vigilancia del propietario-administrador, su conocimiento acerca de posibles fraudes y de la sospecha que este tenga que se haya cometido un fraude. Asimismo, deben ampliarse estas preguntas hacia otros empleados, tratando de sustituir la falta de evidencia formal (controles, programas, políticas, entre otros) con entrevistas al propietario-administrador y al personal de la entidad.

- 39 En cuanto a los procedimientos de revisión analítica que el auditor de la entidad pequeña lleve a cabo para evaluar el riesgo de fraude, éste debe considerar que muchas veces los estados financieros intermedios de este tipo de entidades no se preparan con el mismo esfuerzo y, por lo mismo, no siempre cumplen con las Normas de Información Financiera en el mismo grado en que pueden cumplir los estados financieros de la fecha de cierre. Es evidente que al efectuar los procedimientos de revisión analítica resulten variaciones inesperadas o inusuales. En estas condiciones, el auditor deberá evaluarlas, ya que pueden ser fácilmente entendibles, por ejemplo, la falta de reexpresión de estados financieros, impuestos diferidos, etcétera (que se registran anualmente); sin embargo, pueden existir otras variaciones que son indicativas de situaciones de fraude, por ejemplo, la falta de conciliaciones bancarias, cartera de créditos sujeta a depuración, entre otros. En estos últimos casos, el auditor deberá diseñar procedimientos de auditoría para responder ante el riesgo de fraude.
- 40 Al evaluar el riesgo de fraude, especialmente en las entidades pequeñas, el auditor debe tener presente que el propietario-administrador está en la mejor posición para perpetrar un fraude. El auditor debe utilizar su juicio profesional para decidir cuándo corroborar las respuestas a sus indagaciones y cómo debe obtener evidencia adicional en caso de ser inconsistentes. Al identificar el riesgo de fraude, el auditor debe considerar cuáles de los tres factores de riesgo está presente. El hecho de que los tres factores de riesgo estén presentes (ver párrafo 32 de este Boletín), hace que el riesgo sea mayor, más aún si éste se aplica específicamente al propietario-administrador.
- 41 El párrafo 28 del Boletín 3070 menciona: "el auditor debe evaluar cómo los riesgos de fraude identificados se relacionan con una cuenta específica del balance general o con un grupo de transacciones y sus respectivas aseveraciones o si esos riesgos se relacionan con los estados financieros en su conjunto. Relacionar los riesgos de fraude con las diferentes cuentas, transacciones y aseveraciones, será de utilidad al auditor para diseñar los procedimientos que deberá aplicar en su auditoría."

#### **Respuesta del auditor a los resultados de la evaluación del riesgo de fraude**

- 42 Una vez que el auditor ha concluido el proceso de evaluación del riesgo de fraude, en respuesta y con escepticismo profesional, debe proceder a obtener y evaluar la evidencia de auditoría, de la siguiente forma:
- Diseñando procedimientos de auditoría adicionales o diferentes para obtener una evidencia más confiable que soporte una cuenta específica del balance general, un grupo de transacciones y sus aseveraciones relativas.
  - Obteniendo evidencia documental adicional de las explicaciones o declaraciones obtenidas de la administración referentes a asuntos importantes, a través de su confirmación por terceras partes, el uso de especialistas, revisiones analíticas, examen de documentación obtenida de fuentes independientes o preguntas a otras personas dentro o fuera de la entidad, diferentes a quienes integran a su administración.
- 43 La respuesta del auditor a su evaluación de los riesgos de distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude, dependerá de la naturaleza e importancia de los riesgos identificados y de los programas y controles establecidos en la entidad para cubrirlos. Según se comentó anteriormente, en las entidades pequeñas muchas

veces no se tienen programas ni controles establecidos formalmente, por lo que estos riesgos pueden cubrirse, en parte, a través de comunicaciones orales del propietario-administrador que enfatizan la importancia de la integridad y los valores éticos, la vigilancia que realice en forma directa en las operaciones de la entidad, así como las corroboraciones que efectúe el auditor con el personal de la misma y la aplicación de procedimientos específicos como respuesta ante el riesgo de fraude. Por lo tanto, la respuesta del auditor en la evaluación de estos riesgos en entidades pequeñas, normalmente será más intensa en cuanto a los procedimientos de auditoría que formarán parte de su programa de trabajo. En los párrafos 34 a 49 del Boletín 3070 se incluyen los procedimientos que puede llevar a cabo el auditor como respuesta a su evaluación del riesgo de fraude.

- 44 En algunos casos, en donde se determine que existe un riesgo importante de fraude, debe considerarse la necesidad de una participación directa del auditor, en algunas áreas específicas que resulten con alto riesgo, así como de una supervisión estrecha de éste en toda la auditoría, en caso de no contar con el personal con la capacidad y habilidad necesaria para cubrir esos riesgos.
- 45 El auditor de una entidad pequeña, al diseñar sus procedimientos para cubrir el riesgo de fraude debe considerar la facilidad que tiene el propietario-administrador para "alterar" o "manipular" la contabilidad. Por esto, es conveniente, en estos casos, incluir en el programa de trabajo el examen de pólizas de diario y de ajustes contables con un alcance importante, para obtener evidencia de que no existen distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude.
- 46 Otro aspecto importante a considerar en la auditoría de entidades pequeñas es el de las operaciones realizadas con el propietario-administrador y sus familiares. Como estas operaciones solamente son supervisadas en forma directa por el propietario-administrador, en la mayoría de los casos, carecen de los controles indispensables que aseguren el correcto registro contable de las mismas. En estos casos el auditor deberá de diseñar procedimientos de auditoría para cubrir este riesgo.

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

- 47 Cuando en la aplicación de los procedimientos de auditoría se identifican distorsiones en los estados financieros, el auditor debe considerar si esas distorsiones son o no indicativas de fraude. Si el auditor considera que las distorsiones son o pueden ser el resultado de fraude, pero que el efecto de estas en los estados financieros no es significativo, el auditor de todas maneras debe evaluar sus implicaciones, especialmente aquéllas relacionadas con la posición, en la entidad, de la persona o las personas involucradas. Estos hallazgos, en algunos casos, pueden hacer necesario que el auditor reconsidere su evaluación de los riesgos de distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude y su correspondiente efecto en su programa de trabajo y en su evaluación de la efectividad de los controles, si el riesgo de control se había evaluado por debajo del máximo.
- 48 Por otro lado, si el auditor considera que las distorsiones son o pueden ser causadas por fraude y ha determinado que el efecto puede ser significativo en los estados financieros, o si no le es posible evaluar si el efecto es significativo, el auditor debe obtener evidencia adicional sobre el fraude y su efecto en los estados financieros, así

como considerar las implicaciones en otros aspectos de la auditoría y discutir el asunto con el propietario-administrador. Si se considera apropiado puede sugerirse que el cliente consulte con sus asesores legales.

- 49 La consideración por el auditor de los riesgos de distorsiones significativas en los estados financieros, debido a fraude y los resultados de las pruebas de auditoría, pueden indicar la existencia de esos riesgos, de tal magnitud, que el auditor deba considerar retirarse del trabajo y comunicar las razones de su retiro al propietario-administrador. En estas circunstancias, el auditor debe evaluar la necesidad de obtener asesoría legal. Si el auditor considera que el propietario-administrador está implicado en el fraude, debe considerar seriamente el retirarse del trabajo, comunicando sus razones al propietario-administrador y obtener la asesoría legal que considere necesaria.

#### **Comunicación de posibles fraudes al propietario-administrador**

- 50 Cuando el auditor determine que hay evidencia de que un fraude puede existir, debe comunicar ese asunto al propietario-administrador. Es conveniente esta comunicación, aun tratándose de asuntos sin mucha importancia, como un pequeño robo por un empleado de un nivel bajo de la entidad. El auditor debe considerar si la existencia de riesgos de fraude con implicaciones continuas en el control, representan situaciones a informar referentes al control interno de la entidad que deban comunicarse al propietario-administrador, de conformidad con el Boletín 3050. En los párrafos 58 y 59 del Boletín 3070 se trata sobre la revelación de fraudes o posibles fraudes a otras partes, ajenas a la entidad pequeña.

#### **Documentación por el auditor de sus consideraciones de fraude**

- 51 El auditor de la entidad pequeña debe documentar en sus papeles de trabajo las consideraciones de riesgo de fraude desde la etapa de planeación hasta la realización de las pruebas de auditoría y, en su caso, la comunicación del fraude o posible fraude, al propietario-administrador. El auditor puede documentar en sus papeles de trabajo de la planeación, las discusiones entre el equipo de auditoría acerca del riesgo de fraude, o bien, en caso de no tener personal a su cargo, su propia percepción del riesgo de fraude, los procedimientos aplicados para obtener la información necesaria para identificar y evaluar los riesgos de distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude, los riesgos específicos de distorsiones significativas en los estados financieros debido a fraude, que fueron identificados y una descripción de la respuesta del auditor a esos riesgos, respuesta que finalmente se reflejaría en su programa de trabajo. En el párrafo 60 del Boletín 3070 se mencionan otros aspectos de documentación por el auditor de sus consideraciones de fraude.

#### **Boletín 3130, Efecto en la auditoría por incumplimientos de una entidad con leyes y reglamentos**

- 52 El párrafo 4 del Boletín 3130 establece: "en su auditoría el auditor debe tener presentes las leyes y reglamentos que generalmente tienen un efecto directo e importante en los estados financieros...", esto significa que se requiere que el auditor tenga un conocimiento general del marco de impuestos y reglamentos a los cuales está sujeta la entidad. Además de las leyes y reglamentos directamente relacionados con la preparación de los estados financieros, es posible que también existan leyes y reglamentos que constituyan el marco legal que es primordial para la conducción de

las actividades de la empresa. Debido a que la mayoría de las entidades pequeñas no realizan actividades complejas, las leyes y reglamentos que constituyen el marco legal al cual están sujetas es menos complicada que aquél en el que operan entidades mayores y diversificadas.

- 53 Una vez que el auditor de una entidad pequeña ha identificado alguna ley o reglamento importante y específico para la actividad en que opera, esta información es documentada como parte de la información permanente relativa al conocimiento que se tiene sobre la entidad, y es revisada y actualizada, según sea necesario, en años posteriores.

#### **Boletín 3040, Planeación de una auditoría de estados financieros**

- 54 Las auditorías de entidades pequeñas se llevan a cabo por equipos de auditoría reducidos y muchos de éstos involucran al socio a cargo que trabaja con solo un ayudante o ninguno. Frecuentemente, estas pequeñas firmas constan de un solo dueño. En un grupo pequeño de auditoría, la coordinación y la comunicación entre los miembros del grupo son más fáciles. No es necesario que la planeación de la auditoría sea compleja y requiera de una inversión considerable de tiempo; la planeación varía de acuerdo con el tamaño de la entidad y la complejidad de la auditoría. Por ejemplo, en algunas auditorías pequeñas la planeación puede hacerse en una junta con el propietario-administrador de la entidad o cuando los registros de ésta se ponen a la disposición del auditor.

- 55 También la planeación puede iniciarse al terminar la auditoría del periodo anterior, ya que el auditor estará en una buena posición para planear su auditoría del siguiente periodo. La preparación de una breve nota en esta etapa, para ser archivada en el expediente de auditoría, basada en los resultados de la revisión de los papeles de trabajo y resaltando asuntos identificados en la auditoría recién concluida, puede ser de gran utilidad. Esta nota, modificada de acuerdo con los cambios originados en periodos posteriores, puede ser la base inicial para planear la siguiente auditoría. Los comentarios que se hagan en juntas con el propietario-administrador, constituyen una muy importante parte de la planeación, especialmente en una primera auditoría. Para obtener esos comentarios no es necesario que se efectúe una junta especial, ya que con frecuencia, pueden obtenerse como resultado de otras juntas, conversaciones o correspondencia.

- 56 En principio, la planeación comprende el desarrollo de una estrategia general que se refleja en un plan general de la auditoría y en un enfoque detallado para implementar la estrategia en función de la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo de auditoría, que culmina en un programa de auditoría. Sin embargo, un enfoque práctico para la auditoría de una entidad pequeña no requiere de una excesiva documentación. En el caso de una entidad pequeña en la que debido a su tamaño y naturaleza, los detalles del plan general pueden documentarse adecuadamente en el programa de auditoría o viceversa, la documentación por separado de cada uno de esos documentos puede no ser necesaria. Cuando se utilizan programas de auditoría estándar, éstos deben ser modificados adecuadamente y ajustados a las circunstancias particulares del cliente.

**Boletín 3030, Materialidad en la planeación y desarrollo de una auditoría****Materialidad**

- 57 El objetivo del auditor se aplica el concepto de materialidad de manera adecuada en la planeación y desarrollo de la auditoría.
- 58 El Boletín 3030 menciona que la materialidad de ejecución es el importe o los importes menores a la materialidad establecida para los estados financieros tomados en su conjunto y que es determinada con objeto de reducir a un nivel adecuadamente bajo la probabilidad de que el total de errores no corregidos y no detectados durante la auditoría exceda a la materialidad establecida para los estados financieros en su conjunto. Si es aplicable, la materialidad de ejecución también es el importe o los importes menores a la materialidad establecida para determinadas clases de transacciones, saldos o revelaciones.

**Etapa de planeación**

- 59 Para propósitos de planeación de la auditoría, generalmente es necesario definir el nivel de materialidad en términos cuantitativos. Uno de los propósitos de este juicio preliminar acerca de la materialidad es el centrar la atención del auditor en las partidas de los estados financieros más importantes para determinar la estrategia de la auditoría. El auditor, en cada caso, necesita aplicar su juicio profesional a la luz de las circunstancias, sin embargo, como una guía para la determinación de la materialidad, puede aplicarse un porcentaje a una cantidad clave en los estados financieros, tal como:
- Resultados antes de impuestos (ajustados, si es apropiado, por el efecto de cualquier nivel anormal de partidas de gastos, tal como la remuneración del propietario-administrador).
  - Volumen de ventas.
  - Total del capital contable.
- 60 Con frecuencia, en el caso de entidades pequeñas, los borradores de estados financieros no están disponibles para el auditor al inicio de su auditoría. Cuando éste es el caso, el auditor usa la mejor información disponible en ese momento. La balanza de comprobación del año actual puede también ser usada, si está disponible. Frecuentemente, un estimado del volumen de ventas por el periodo actual puede obtenerse más rápidamente que el de utilidades (o pérdidas) o del total del balance general. Un enfoque común en el juicio preliminar de la determinación de la materialidad es la de calcularla sobre los estados financieros auditados de años anteriores, modificados por circunstancias conocidas en relación con el año objeto de la auditoría.
- 61 El auditor debe tener cuidado para evitar que la materialidad de planeación se base en elementos que, en sí mismos sean poco importantes; por ejemplo, el evaluar el nivel de materialidad basándose en un porcentaje de la utilidad neta del ejercicio, puede ser inapropiado cuando la empresa ya está o está cerca del punto de equilibrio, ya que esto puede establecer niveles de materialidad inaceptablemente bajos.

- 62 Además de considerar la materialidad a un nivel de los estados financieros en general, el auditor aplica diversos métodos para establecer el nivel máximo de errores aceptable para cada rubro de los estados financieros, el cual, en todos los casos, deberá ser menor a la materialidad determinada en la planeación.

**Cálculo de la materialidad cuando se evalúan los resultados de procedimientos de auditoría**

- 63 Al considerar la evidencia reunida para determinar si los estados financieros están razonablemente presentados de conformidad con las Normas de Información Financiera, el auditor debe reevaluar el nivel de materialidad determinado en la planeación. Esta reevaluación toma en cuenta la versión final del borrador de estados financieros, incorporando todos los ajustes acordados y la información obtenida durante el curso de la auditoría.
- 64 A pesar de que la materialidad en la etapa del informe es considerada en términos monetarios, no existe un valor claro sino un rango de valores dentro de los cuales el auditor ejercita su juicio profesional. Cantidades por encima del límite más alto del rango pueden ser consideradas como importantes y cantidades por debajo del límite más bajo se presumen como no importantes, a pesar de que cualquier presunción puede ser rebatida aplicando, por ejemplo, consideraciones cualitativas.
- 65 Adicionalmente, a pesar de que la planeación puede haber estado basada sobre un cálculo cuantitativo de la materialidad, la opinión del auditor tomará en cuenta no sólo la cantidad sino también la naturaleza cualitativa de errores no ajustados dentro de los estados financieros. Si el efecto de errores o desviaciones excede el nivel de materialidad, el auditor deberá discutir esta situación con el propietario-administrador y, en caso de que no se efectúen las correcciones necesarias, deberá considerar la posibilidad de emitir una opinión con salvedad o una opinión negativa.

**Riesgo de auditoría**

*Riesgo inherente*

- 66 El riesgo inherente toma en cuenta el hecho de que la probabilidad de que ocurran errores importantes es mayor en algunos tipos de entidades, o en algunas cuentas o grupos de transacciones. En la auditoría de una entidad pequeña, el riesgo de control es a menudo asumido o evaluado como alto, al menos para ciertas aseveraciones en los estados financieros. En estas circunstancias, el cálculo del riesgo inherente para aquellas aseveraciones toma un significado particular, ya que tiene un impacto directo en el alcance de los procedimientos sustantivos.
- 67 La determinación del riesgo inherente de una entidad pequeña se dificulta como resultado de la falta de separación de la propiedad y del control, así como de la poca segregación de funciones. Sin embargo, la determinación del riesgo inherente por parte del auditor en una entidad pequeña no es automáticamente más alto que en el caso de una empresa mayor. Una base determinada del riesgo inherente para aseveraciones importantes de los estados financieros, en lugar de una presunción automática de que es alto, puede posibilitar al auditor para mantener el trabajo de auditoría al mínimo y evitar un costo innecesario al cliente.

*Riesgo de control*

- 68 El Boletín 3030 establece que el riesgo de control representa el riesgo de que el sistema de control interno implantado no prevenga o detecte errores importantes en forma oportuna. Asimismo, el Boletín 3050 Estudio y evaluación del control interno, menciona que el auditor deberá documentar el conocimiento y comprensión del control interno, como parte del proceso de planeación de la auditoría. La forma y el alcance de esta documentación se verán influida por el tamaño y la complejidad de la entidad y la estructura de control interno de la misma. Por ejemplo, la documentación de una entidad grande y compleja, puede incluir: diagramas de flujo, cuestionarios, etc., mientras que en la entidad pequeña, con un memorándum pudiera ser suficiente. Este memorándum puede ser mantenido como información permanente como parte del conocimiento de la entidad y debe revisarse y actualizarse, cuando sea necesario, en años sucesivos.
- 69 Después de obtener un conocimiento de la contabilidad y de los sistemas de control interno, el auditor hace un cálculo preliminar del riesgo de control a nivel de aseveración, para cada cuenta de balance importante o clase de transacciones. Los procedimientos sustantivos pueden ser reducidos si la confianza en estos controles está garantizada después de la investigación y análisis. Sin embargo, muchos controles internos relevantes en empresas grandes no son prácticos en las pequeñas empresas, y como resultado puede no ser posible confiar en el control interno para detectar fraudes o errores. Por ejemplo, en las entidades pequeñas los procedimientos contables pueden ser realizados por pocas personas, las que pueden tener tanto la responsabilidad operativa como de custodia y, consecuentemente, la segregación de funciones puede estar severamente limitada. Similarmente, cuando son pocos empleados, puede no ser posible establecer un sistema de comprobación independiente de su trabajo, con el resultado de que hay un mayor riesgo de que los errores no sean detectados. En circunstancias donde la segregación de funciones es limitada y no existe evidencia de controles de supervisión, la evidencia de auditoría necesaria para soportar la opinión del auditor sobre los estados financieros debe ser obtenida por medio de la realización de procedimientos sustantivos.
- 70 El auditor de una entidad pequeña puede decidir, basado en el conocimiento que él mismo tenga del sistema contable y del ambiente de control, el asumir que el riesgo de control es alto sin planear o realizar procedimientos detallados (tales como pruebas de controles o de cumplimiento) para soportar su evaluación. Aun donde parece haber controles efectivos, puede considerar que es más eficiente aplicar procedimientos de naturaleza sustantiva.
- 71 El auditor hace observaciones y recomendaciones a la administración, por escrito, de debilidades importantes en el diseño u operación de los sistemas contables y de control que hayan llamado su atención. Tales recomendaciones son particularmente valiosas para el desarrollo de los sistemas contables y de control interno de la entidad.

*Riesgo de detección*

- 72 El riesgo de detección representa el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor no detecten los posibles errores importantes que no fueron descubiertos por los controles establecidos en la entidad. El riesgo de detección se debe manejar en relación inversa a los riesgos inherente y de control. A menor riesgo inherente y de control, mayor puede ser el riesgo de detección que acepte el auditor en el diseño

de sus procedimientos (pruebas más sencillas, alcances menores, anticipación de pruebas, etcétera).

*Riesgo de auditoría*

- 73 El riesgo de auditoría es la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades, sobre estados financieros que contengan errores y desviaciones en exceso a la materialidad. En algunas entidades pequeñas, tales como aquéllas donde la mayoría de las transacciones son en efectivo y no hay un patrón regular de costos y márgenes, la evidencia disponible puede ser inadecuada o insuficiente para soportar una opinión sin salvedades sobre los estados financieros, por lo que en estos casos el riesgo de auditoría aumenta considerablemente y, por lo tanto, el aceptar el trabajo en estas circunstancias debe ser evaluado cuidadosamente por el auditor.
- 74 Al considerar la responsabilidad del auditor para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes, no hay una distinción significativa entre errores e irregularidades o fraudes. Sin embargo, existe una distinción en la respuesta del auditor, ya que cuando se detecta un fraude, el auditor debe considerar las implicaciones respecto a la integridad de la administración o de los empleados y el efecto posible en otros aspectos de la auditoría.
- 75 El riesgo de fraude está íntimamente relacionado con los tres tipos de riesgo. El riesgo inherente de una cuenta y las características propias de la misma, determinarán su propensión al fraude; en cuanto al riesgo de control, es responsabilidad de la administración el diseño, implementación y mantenimiento de los controles internos necesarios para mitigar la posibilidad de fraude. El auditor, con base en el riesgo inherente de la cuenta y los controles internos establecidos, debe diseñar los procedimientos de auditoría que le permitan conocer, en su caso, la presencia de fraude que pudiera tener un efecto importante en los estados financieros sujetos a examen.

**Boletín 3140, Efectos de la Tecnología de Información (TI) en el desarrollo de una auditoría de estados financieros**

- 76 El Boletín 3140 menciona que cuando la TI forma parte del control interno contable y de éste se deriva la información sujeta a examen, el auditor debe realizar una evaluación de la TI y como resultado de su trabajo, debe documentar adecuadamente sus conclusiones sobre el efecto que tiene el resultado obtenido en sus pruebas de auditoría. Debido a la limitada segregación de funciones, el uso de medios computarizados por una entidad pequeña puede tener el efecto de incrementar el riesgo de control. Por ejemplo, en un ambiente de TI es común que los usuarios sean capaces de realizar dos o más de las siguientes funciones en el sistema contable:
- Rubricar y autorizar documentos fuente.
  - Incorporar información al sistema.
  - Operar la computadora.
  - Cambiar programas y expedientes de información.
  - Usar o distribuir información.

- Modificar los sistemas operativos.
- 77 Las entidades pequeñas generalmente usan hardware y paquetes de software menos sofisticados que las grandes empresas (con frecuencia paquetes de software adquiridos más que desarrollados internamente), no obstante, el auditor debe tener suficiente conocimiento de la TI para planear, dirigir, supervisar y revisar el trabajo realizado. El auditor debe considerar si en la auditoría se requieren habilidades especializadas en TI y, en su caso, asesorarse por un especialista.
- 78 El Boletín 3140 señala los principales efectos de un ambiente de TI en la planeación de la auditoría, en la evaluación de los riesgos de auditoría, así como en los procedimientos de auditoría, y aun cuando este boletín hace referencia a la TI en general, muchos de los puntos y procedimientos ahí sugeridos pueden ser adaptados para ser utilizados en entidades pequeñas con ambientes de microcomputadoras.

#### **Boletín 3060, Relevancia y confiabilidad de la evidencia de auditoría**

- 79 El Boletín 3060 indica que la evidencia comprobatoria debe ser suficiente y apropiada para que el auditor pueda fundamentar su opinión, dicha evidencia puede obtenerse de una gran variedad de formas, incluyendo una mezcla apropiada de pruebas de cumplimiento y procedimientos sustantivos; en algunas circunstancias la evidencia puede ser obtenida en su totalidad con procedimientos sustantivos. Un ejemplo típico de tales circunstancias es cuando la segregación de funciones está limitada y falta evidencia de supervisión de control, como en el caso de muchas entidades pequeñas. Este mismo boletín menciona que, para obtener evidencia comprobatoria que respalde las aseveraciones de los estados financieros, el auditor debe establecer objetivos específicos de auditoría que confirmen la razonabilidad de dichas aseveraciones. Las aseveraciones que se mencionan son: Existencia u ocurrencia, integridad, derechos y obligaciones, valuación y presentación y revelación, las cuales son explicadas más ampliamente en dicho boletín.
- 80 En la auditoría de entidades pequeñas, existen problemas particulares en la obtención de la evidencia para soportar la totalidad de las transacciones (integridad). Hay dos razones principales para esto:
- El propietario-administrador ocupa una posición dominante y puede ser capaz de asegurar que algunas transacciones no sean registradas.
  - Puede ser que la entidad no tenga establecidos o estén limitados los procedimientos de control interno que proporcionen evidencia documental de que todas las transacciones están registradas.
- 81 El auditor de una entidad pequeña no necesita asumir que no hay controles internos sobre la totalidad de poblaciones importantes, tales como del ingreso. Muchas de dichas empresas tienen alguna forma de sistema numérico para controlar el envío de mercancías o la prestación de servicios. Cuando no existe tal sistema para asegurar la totalidad de una población, el auditor puede obtener evidencia de la operación, mediante pruebas de control que ayuden a determinar si el riesgo de control puede ser evaluado como bajo o moderado, para hacer posible una reducción en la extensión del examen sustantivo.

- 82 Donde no existan controles internos relevantes a la aseveración de auditoría, el auditor debe obtener suficiente evidencia sólo de procedimientos sustantivos. Dichos procedimientos deben incluir:
- Comparativo de cantidades registradas con cantidades calculadas sobre la base de información registrada en forma separada (diferentes fuentes de información).
  - Conciliaciones de cantidades totales de mercancías compradas y vendidas.
  - Procedimientos analíticos.
  - Revisión de transacciones después de la fecha del balance general.

### Boletín 3100, Revisión analítica

#### Procedimientos analíticos en la planeación de la auditoría

- 83 El Boletín 3100 describe a la revisión analítica como el estudio de las relaciones y tendencias significativas que se desprenden principalmente de la información financiera y no financiera, incluyendo la investigación resultante sobre variaciones y partidas poco usuales. En ese mismo Boletín, en los párrafos 8 al 13, se muestran algunos procedimientos de revisión analítica.
- 84 En la etapa de planeación, la revisión analítica ayuda al auditor a entender el negocio del cliente y a identificar las posibles áreas de riesgos; adicionalmente, lo ayuda a determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de otros procedimientos de auditoría que deberá aplicar. La naturaleza y extensión de los procedimientos analíticos en la etapa de planeación de la auditoría de una entidad pequeña, puede estar limitada por la falta de oportunidad en el procesamiento de las transacciones y la falta de información financiera confiable en ese momento de la etapa. Las entidades pequeñas pueden no tener información financiera mensual o intermedia que pueda ser usada en procedimientos analíticos en la etapa de planeación. El auditor puede, como alternativa, efectuar una breve revisión al mayor general u otros registros contables que estén ya listos y disponibles. En muchos casos, puede no haber información documentada que pueda ser usada para este propósito y el auditor debe obtener la información requerida por medio de una conversación con el propietario-administrador de la actividad de la empresa durante el año.

#### Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos

- 85 Los procedimientos analíticos proporcionan evidencia muy valiosa. Cuando las actividades no son complicadas y el número de variables a ser consideradas es limitado, estos procedimientos pueden a menudo ser medios económicamente efectivos para obtener mucha de la evidencia requerida por el auditor. El auditor necesitará considerar el probar los controles sobre la preparación de información usada en la aplicación de procedimientos analíticos. Cuando tales controles son efectivos, el auditor tendrá una mayor confianza en la veracidad de la información y, por lo tanto, en los resultados de los procedimientos analíticos.
- 86 Una proyección puede en algunas ocasiones ser particularmente efectiva. Por ejemplo, cuando una entidad pequeña ha contratado a un determinado número de empleados a

sueldos fijos por todo el periodo, será generalmente posible para el auditor el usar esta información para estimar el total de los costos de nómina por el periodo con un alto grado de exactitud, proporcionando por ello evidencia para una partida importante en los estados financieros y puede eliminar la necesidad de realizar pruebas sustantivas sobre la nómina. El uso de razones financieras (tales como rotación de inventarios, márgenes de utilidad para diferentes tipos de empresas, etc.), puede, con frecuencia, aplicarse efectivamente en procedimientos analíticos para proporcionar evidencia que soporte la razonabilidad de las partidas registradas.

- 87 Los procedimientos analíticos pueden también ayudar a proporcionar evidencia acerca de la totalidad del saldo en otros conceptos en los estados financieros, por ejemplo en la depreciación, en arrendamientos cuando se tienen contratos anuales, entre otros. En particular, los procedimientos analíticos pueden, con frecuencia, ser un medio efectivo para probar la totalidad de un saldo, siempre y cuando los resultados puedan ser pronosticados con un grado razonable de precisión y seguridad. Variaciones de resultados esperados pueden indicar posibles omisiones que no han sido detectadas por otras pruebas sustantivas.
- 88 Diferentes tipos de procedimientos analíticos proporcionan diferentes niveles de seguridad. Los procedimientos analíticos que involucran, por ejemplo, la predicción del total de ingresos por rentas en un edificio dividido en departamentos, tomando los montos de rentas, el número de departamentos y las tasas de desocupación en consideración, pueden ser una fuente muy convincente de evidencia y pueden eliminar la necesidad de mayor verificación por medio de pruebas sustantivas. En contraste, el cálculo y la comparación de porcentajes de márgenes brutos como medios de confirmación del importe total de ventas, puede ser una fuente menos convincente de evidencia, pero puede proporcionar una corroboración muy útil si es usada en combinación con otros procedimientos de auditoría.

#### Los procedimientos analíticos como parte de una revisión general

- 89 Los procedimientos analíticos normalmente realizados en esta etapa de la auditoría, son muy similares a aquéllos que pudieran ser usados en la etapa de planeación; éstos incluyen:
- Comparativo de los estados financieros del año actual con los de años anteriores.
  - Comparativo de los estados financieros con presupuestos, proyecciones o expectativas de la administración.
  - Revisión de tendencias en las razones importantes de los estados financieros.
  - Consideración sobre si los estados financieros reflejan adecuadamente los cambios en la entidad, de los cuales tiene conocimiento el auditor.
  - Realización de una investigación sobre aspectos inusuales o inesperados de la información financiera.

**Boletín 6020, El muestreo en la auditoría**

- 90 Existe una variedad de métodos de selección de partidas para comprobación: la selección por el auditor de un método apropiado estará guiada por las consideraciones de efectividad y eficiencia. Los medios disponibles para el auditor son:
- Selección de todas las partidas (examen a 100%).
  - Selección de partidas específicas.
  - Selección de una muestra.
- 91 Las pequeñas poblaciones normalmente encontradas en las entidades pequeñas pueden hacer posible comprobar:
- 100% de la población.
  - 100% de alguna parte de la población (estratificación); por ejemplo, todas las partidas por encima de una cantidad dada, aplicando procedimientos analíticos al saldo de la población, si éste es importante.
- 92 Cuando los métodos antes mencionados para obtener evidencia no son adoptados, el auditor considera el uso de procedimientos que involucran muestreo de auditoría. Cuando el auditor decida usar el muestreo, los mismos principios fundamentales se aplican tanto en grandes como en pequeñas empresas. El auditor selecciona las partidas muestra, de tal forma que la muestra pueda ser considerada como representativa de la población total. Una selección que debe hacer el auditor se refiere a si debe usar métodos de muestreo estadístico o no estadístico. Ambos métodos involucran el ejercicio de un alto grado de juicio por parte del auditor. Sin embargo, en la auditoría de entidades pequeñas el nivel de seguridad requerido puede, en ocasiones, ser obtenido mediante el uso de métodos no estadísticos para determinar el tamaño de la muestra y seleccionar las partidas muestra.

**Boletín 6180, Estimaciones contables**

- 93 No obstante que el propietario-administrador es responsable de la determinación de la cantidad de la estimación a ser incluida en los estados financieros, con frecuencia al auditor de una entidad pequeña, se le solicita ayudar o asesorar a la administración en la preparación de algunas estimaciones contables. Por medio de esta ayuda, el auditor obtiene evidencia relevante para comprobar la razonabilidad de dichas estimaciones; sin embargo, el contribuir en este proceso no releva al auditor de obtener suficiente y apropiada evidencia acerca de la exactitud y de las presunciones fundamentales usadas para llegar a las estimaciones. Deben tomarse en cuenta, en este sentido, las consideraciones éticas que se presentan más adelante en este boletín.
- 94 El Boletín 6180 menciona que al evaluar el control interno el auditor deberá estar atento a la estructura del mismo, así como al sistema de control interno específico, que permita minimizar la ocurrencia de errores u omisiones importantes en las estimaciones contables. Los pasos comúnmente involucrados en la revisión y comprobación de los procesos usados por la administración son:

- Reconocimiento de la administración sobre la necesidad de registrar estimaciones y establecimiento de políticas adecuadas al respecto.
  - Compilación de la información relevante, suficiente y confiable para respaldar la estimación contable.
  - Participación de personal capacitado en la preparación de la estimación contable.
  - Revisión y aprobación de las estimaciones por parte del propietario-administrador o de los puestos de administración con niveles jerárquicos adecuados.
  - Evaluación de la estimación por medio de comparaciones con resultados reales posteriores o de la congruencia con los planes de operación de la entidad.
- 95 El Boletín 6180 presenta ejemplos de los factores que deben ser considerados en la determinación de los riesgos de auditoría y, por lo tanto, en la planeación de los procedimientos de auditoría que deben de ser aplicados para la revisión de las estimaciones contables.

**Boletín 6070, Partes relacionadas**

- 96 Existe la posibilidad tanto para las pequeñas como para las grandes empresas de realizar operaciones con partes relacionadas. Con frecuencia se realizan transacciones importantes entre la entidad pequeña y el propietario-administrador o entre la entidad pequeña y entidades relacionadas con el propietario-administrador. Las entidades pequeñas pocas veces tienen políticas y códigos de conducta formales sobre transacciones con partes relacionadas. Las transacciones con partes relacionadas son una característica usual de muchas empresas que son propiedad y al mismo tiempo son administradas por una persona o por una familia. Las transacciones con partes relacionadas son, por lo tanto, comunes en las entidades pequeñas. Más aún, el propietario-administrador probablemente no entenderá la definición de una parte relacionada y el auditor tendrá que explicar el significado del término, el cual se encuentra definido en la NIF C-13 del Consejo Mexicano para la investigación y desarrollo de Normas de Información Financiera y que adicionalmente es citado en el Boletín 6070. El Contador Público con frecuencia actúa también como el auditor de otras empresas relacionadas con la entidad pequeña; esto ayuda en la identificación de partes relacionadas.
- 97 El Boletín 6070 menciona que aun cuando la administración de la compañía es la responsable de identificar y revelar los saldos y transacciones con partes relacionadas, el auditor debe obtener, mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, la evidencia suficiente y competente que le permita respaldar su opinión, en cuanto a la razonabilidad de la presentación y revelación en los estados financieros de estas operaciones.
- 98 El auditor de una entidad pequeña generalmente aplica procedimientos sustantivos para identificar partes relacionadas y transacciones con éstas. Sin embargo, si el auditor evalúa el riesgo de no revelar transacciones con partes relacionadas como bajo, dichos procedimientos sustantivos no necesitan ser extensos.

- 99 El conocimiento profundo que el auditor tiene de la entidad puede ser de ayuda en la identificación de partes relacionadas, las cuales, en muchas instancias, serán entidades controladas por el propietario-administrador. Esta relación puede también proporcionar evidencia de transacciones con partes relacionadas que puedan haber ocurrido sin que hayan sido registradas contablemente. El auditor de una entidad pequeña no necesita asumir automáticamente que el riesgo de transacciones con partes relacionadas no reveladas es alto.

#### Boletín 6230, Hechos posteriores

- 100 Frecuentemente, el tiempo que transcurre entre el fin del ejercicio y la aprobación de los estados financieros es mayor en el caso de las entidades pequeñas que en el caso de las entidades grandes, debido a que a menudo no se requiere informar de inmediato. El periodo a ser cubierto por los procedimientos de hechos posteriores del auditor es, por lo tanto, frecuentemente más largo en la auditoría de una entidad pequeña, permitiendo más oportunidad para la ocurrencia de hechos posteriores que puedan afectar los estados financieros. El Boletín 5230 requiere que el auditor realice procedimientos para cubrir el periodo completo desde el final del ejercicio a la fecha del informe de auditoría.
- 101 Los procedimientos de hechos posteriores que el auditor de una entidad pequeña realiza, dependerán de la información que esté disponible y, en particular, del grado con el cual los registros contables hayan sido elaborados desde el cierre del periodo auditado. Cuando los registros contables no están actualizados y las minutas de las juntas de consejo no han sido preparadas, los procedimientos relevantes pueden concretarse en preguntas al propietario-administrador y la inspección de estados de cuenta bancarios. En los párrafos 31 al 45 del Boletín 6230, se muestran algunos procedimientos de hechos posteriores.
- 102 Cuando el auditor conoce un hecho que afecta en forma material los estados financieros, considera si los estados financieros requieren de modificaciones, comenta el asunto con la administración, y toma la acción apropiada en las circunstancias. En los párrafos 105 al 113 del Boletín 4010 se mencionan las acciones que deben seguirse en estos casos.

#### Boletín 3080, Declaraciones de la administración

- 103 El párrafo 10 del Boletín 3080, establece que las declaraciones de la administración deben incluir solamente aspectos que son significativos en relación con los estados financieros tomados en su conjunto. Cuando las declaraciones se relacionan con asuntos que tienen una materialidad para los estados financieros, el auditor:
- Debe obtener evidencia corroborativa de fuentes internas o externas de la entidad.
  - Evalúa si las declaraciones hechas por la administración parecen razonables y son consistentes con otra evidencia obtenida, incluyendo otras cartas de declaraciones de la administración.
  - Considera si puede esperarse que las personas que hacen las declaraciones están bien informadas sobre esos asuntos.

- 104 En el párrafo 11 del Boletín 3080 se establece que las declaraciones de la administración pueden limitarse a situaciones que se consideren individual o colectivamente significativas para los estados financieros, siempre que previamente la administración y el auditor hayan llegado a un entendimiento sobre materialidad para este propósito. La materialidad puede ser distinta para diferentes declaraciones. Una descripción de lo que debe entenderse por materialidad puede incluirse explícitamente en la carta de declaraciones, ya sea en términos cualitativos o cuantitativos. No son aplicables consideraciones sobre materialidad a declaraciones que no están relacionadas directamente con importes incluidos en los estados financieros, por ejemplo, las declaraciones a que se refieren los incisos a) a e) del párrafo 22 del Boletín 3080. Por otro lado, debido a los posibles efectos de fraude sobre otros aspectos de la auditoría, la materialidad no sería aplicable a las declaraciones a que se refieren los incisos i) y j) del párrafo 22 del Boletín 3080.
- 105 El párrafo 7 del Boletín 3080 señala que la obtención de declaraciones por escrito de la administración de la entidad confirma su responsabilidad en cuanto a la preparación y aprobación de los estados financieros. Sin embargo, esas afirmaciones no constituyen un sustituto para la aplicación de los procedimientos de auditoría necesarios para permitirle al auditor obtener una base razonable para sustentar una opinión referente a los estados financieros sujetos a auditoría.
- 106 De conformidad con el párrafo 8 del Boletín 3080, deben obtenerse declaraciones por escrito de la administración de la entidad que se refieran a todos los estados financieros y periodos cubiertos por el dictamen del auditor. Por ejemplo, si el dictamen cubre estados financieros comparativos, la carta de declaraciones de la administración que se obtenga al final de la auditoría más reciente debe referirse a todos los periodos que se cubren en el dictamen.
- 107 De conformidad con el párrafo 13 del Boletín 3080 la carta de declaraciones debe dirigirse al auditor. Así mismo, este mismo párrafo señala que debido a que al auditor le interesa conocer de eventos que ocurren en el periodo que transcurre con posterioridad a los estados financieros auditados y hasta la fecha de su dictamen, la carta de declaraciones de la administración no debe fecharse antes de la fecha del dictamen del auditor y, por lo tanto, debe llevar como fecha aquélla en que se concluye el trabajo, misma que debe coincidir con la del dictamen.
- 108 En vista de las características particulares de las entidades pequeñas, el auditor podrá obtener declaraciones escritas del propietario-administrador si lo juzga adecuado, acerca de la integridad y exactitud de los registros contables y de los estados financieros (por ejemplo, si todos los ingresos han sido registrados). Dichas declaraciones por sí mismas no proporcionan suficiente evidencia y necesitan ser evaluadas en conjunto con los resultados de otros procedimientos de auditoría relevantes, el conocimiento de la entidad por parte del auditor y de su propietario-administrador y, de conformidad con las circunstancias particulares, con otra evidencia que se tenga disponible. Cuando las declaraciones verbales son confirmadas por escrito por el propietario-administrador, se reduce la posibilidad de desacuerdos entre el auditor y el propietario-administrador.
- 109 Debido a que en las entidades pequeñas normalmente puede encontrarse que el propietario-administrador no conoce el concepto y la aplicación de la materialidad, resulta conveniente aplicar lo que establece el párrafo 11 del Boletín 3080, que se mencionó anteriormente, en cuanto a incluir en la carta de declaraciones una

descripción de lo que debe entenderse por materialidad, ya sea en términos cualitativos o cuantitativos.

- 110 En el apéndice A del Boletín 3080 se incluye un ejemplo de una carta de declaraciones de la administración.

**Boletín 4010, Dictamen del auditor (negocio en marcha)**

- 111 Para cumplir con los requerimientos del Boletín 4010 en lo referente al negocio en marcha, no es suficiente para el auditor de una entidad pequeña sólo obtener una confirmación escrita de la evaluación por el propietario-administrador. El auditor debe juzgar tanto los factores negativos (problemas de solvencia, pérdidas de operación recurrentes, flujos negativos de operación, etc.), como factores positivos (capacidad para obtener financiamientos, posibilidad de reducir costos, obtención de capital adicional, etc.), que tiene la entidad, para poder concluir respecto a la capacidad de la misma para continuar como negocio en marcha, hasta por el año siguiente a partir de la fecha de su dictamen.

- 112 En muchas entidades pequeñas, se le solicita al auditor ayudar al propietario-administrador con la evaluación del negocio en marcha y con la preparación de alguna información futura necesaria. No obstante, el propietario-administrador continúa siendo responsable de la evaluación del negocio en marcha y por cualquier información preparada, aún si el auditor participó en la compilación de la misma, y por la razonabilidad de las presunciones acerca del futuro sobre las cuales está basada dicha información; en tales circunstancias, el auditor toma las medidas apropiadas para explicar al propietario-administrador lo que ha hecho y para obtener la conformidad y reconocimiento de responsabilidades del propietario. Deben tomarse en cuenta, en este sentido, las consideraciones éticas que se presentan más adelante en este boletín.

- 113 La evaluación del negocio en marcha puede depender de una presunción particular. Por ejemplo:

- Si la entidad está ampliamente financiada por un préstamo del propietario-administrador, puede ser importante que estos fondos no sean retirados de la misma. La continuidad de la entidad pequeña puede depender de la subordinación de este préstamo a la empresa por parte del propietario a favor de otros acreedores.
- Si la entidad tiene, en efecto, un solo cliente puede ser importante que continúe la relación comercial.

- 114 En tales circunstancias, el auditor considera la evidencia disponible para apoyar el asunto en cuestión. Por ejemplo, el auditor inspecciona la evidencia de la subordinación. Cuando la empresa depende de apoyo adicional del propietario-administrador, el auditor necesita considerar la habilidad del propietario-administrador para cumplir la obligación convenida. Adicionalmente, el auditor puede solicitar una carta declaratoria confirmando la intención o conocimiento del propietario-administrador.

**Boletín 4010, Dictamen del auditor**

- 115 El objetivo del auditor en cualquier auditoría es obtener evidencia suficiente y competente para poder expresar una opinión sobre los estados financieros. En muchos casos el

auditor podrá expresar una opinión sin salvedades sobre los estados financieros de una entidad pequeña. Sin embargo, pueden existir circunstancias que originen una modificación en el dictamen del auditor.

- 116 Como se indica en el párrafo 25 del Boletín 4010, en ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de las Normas de Información Financiera o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia, el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa, como se explica en los párrafos siguientes.

#### **Dictamen con salvedades**

- 117 Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión "En mi opinión", la frase "excepto por" o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos. El Boletín 4010 incluye ejemplos de estos dictámenes.

#### **Pronunciamientos relativos al dictamen negativo**

- 118 El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con las Normas de Información Financiera, y las desviaciones son importantes, a tal grado, que no sería adecuada la expresión de una opinión con salvedades.
- 119 El hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a las Normas de Información Financiera y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.
- 120 En el caso de que se emita un dictamen negativo, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

#### **Pronunciamientos relativos al dictamen con abstención de opinión**

- 121 El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.
- 122 La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría.
- 123 El hecho de abstenerse de opinar no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes en la aplicación de las Normas de Información Financiera, detectadas en su revisión.
- 124 La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. Cuando el Contador Público haya llegado a la conclusión de que los estados financieros

no presentan el balance general y/o el resultado de las operaciones conforme a las Normas de Información Financiera, así deberá expresarlo.

- 125 En el caso de que exprese una abstención de opinión, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

Fecha y firma del informe del auditor

- 126 Tal como se establece en el párrafo 19 del Boletín 4010, como regla general la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría; es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

- 127 De acuerdo con el párrafo 105 del Boletín 4010, existen hechos o transacciones que es necesario revelar en los estados financieros y que ocurren con posterioridad a la fecha de terminación de la auditoría, la cual no debe ser anterior a aquella fecha en que el propietario-administrador apruebe los estados financieros. La aprobación puede hacerse en la carta de declaraciones de la administración, la cual debe coincidir con la del dictamen de auditoría. Por lo tanto, el auditor debe tomar acciones, tales como:

- Asegurarse de que el propietario-administrador asuma su responsabilidad por haber aprobado los estados financieros en una fecha posterior.
- Asegurarse de que sus procedimientos para la revisión de hechos posteriores cubren el periodo hasta esa fecha.

**Boletín 6090, Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de servicios**

- 128 Según se señala en el Boletín 6090, actualmente es común que diversas actividades, como el procesamiento de la información financiera, sean realizadas por terceros y, en consecuencia, se requiera que se establezcan ciertos controles en las empresas que permitan asegurar que dicha información sea razonable. Por otra parte, el Contador Público independiente debe considerar, en su estudio y evaluación de la estructura de control interno de la entidad a auditar, el efecto que tiene en dicha estructura, el hecho de que el procesamiento de las transacciones sea realizado por un tercero.

- 129 Los lineamientos del Boletín 6090 son aplicables cuando la entidad que está siendo auditada recibe servicios que incluyen el llevar a cabo transacciones y la contabilidad correspondiente, así como el registro de transacciones y el procesamiento de datos correspondiente. Ejemplos de este tipo de servicios serían el manejo de la nómina y el pago de las contribuciones relativas, el servicio externo de la contabilidad o parte de ésta, entre otros. No son aplicables los lineamientos del Boletín 6090, en situaciones en que las transacciones que realiza quien presta el servicio son específicamente autorizadas por la entidad usuaria del mismo; por ejemplo, en el caso de inversiones que realiza un corredor de valores.

- 130 Muchas veces las entidades pequeñas, por falta de estructura de personal, contratan a terceros para que les presten el servicio de procesamiento contable y el pago de sus contribuciones, por lo que el auditor de esa entidad pequeña, debe apegarse a los

lineamientos del Boletín 6090, *Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de servicios* en la planeación y ejecución de la auditoría.

- 131 Las políticas, procedimientos y registros de la entidad que presta el servicio (entidad de servicio), pueden afectar la habilidad de la entidad auditada (usuario del servicio) para registrar, procesar, resumir y reportar datos financieros que inciden en sus estados financieros. El auditor de la entidad usuaria debe entonces evaluar la importancia de esas políticas, procedimientos y registros como parte de su planeación de la auditoría, considerando los siguientes factores:
- La importancia de las cifras de los estados financieros que se ven afectadas por las transacciones que son procesadas por la entidad de servicio.
  - El riesgo inherente a la información que se ve afectada por las transacciones que son procesadas por la entidad de servicio.
  - La naturaleza de los servicios que se prestan a la entidad usuaria. En este sentido, es importante considerar si tales servicios se prestan a un gran número de empresas usuarias y, en consecuencia, tienen un alto grado de estandarización, o si son utilizados únicamente por la entidad que se está auditando.
  - El grado en que las políticas y procedimientos que forman parte de la estructura de control interno de la entidad usuaria, interactúan con las políticas y procedimientos de la entidad de servicio, o son procesadas por ésta.
  - Las características del contrato de servicio en cuanto a las responsabilidades que asume la entidad que lo presta, así como las características de la propia entidad de servicio en cuanto a su prestigio, experiencia, independencia, entre otras.
- 132 Una vez evaluados los factores anteriores, así como la disponibilidad de información sobre las políticas y procedimientos de la entidad de servicio, el auditor de la entidad usuaria debe llegar a una conclusión acerca de si existen los elementos necesarios para alcanzar un nivel suficiente de conocimiento de la estructura de control interno en la planeación de su auditoría. En caso de que el auditor de la entidad usuaria concluya que no cuenta con los elementos suficientes, puede considerar la posibilidad de ponerse en contacto con la entidad de servicio, por medio de la entidad usuaria, para obtener mayor información. Si después de hacer esto, no puede obtener evidencia suficiente para cumplir con los objetivos de su auditoría, deberá considerar la posibilidad de que esta situación tenga un efecto en su opinión por una limitación al alcance.
- 133 Según se comentó en el párrafo 130 anterior, las entidades pequeñas muchas veces contratan a terceros para que les presten el servicio de procesamiento contable y el pago de sus contribuciones. Este servicio normalmente lo prestan firmas de Contadores Públicos que se especializan en este tipo de servicios. Es importante considerar que la gran mayoría de estas firmas utilizan programas de contabilidad desarrollados por especialistas y que muchas veces son ampliamente conocidos y están suficientemente probados, situación que es recomendable evaluar por parte del auditor del usuario. También, es conveniente considerar que, casi siempre, en los casos en que se contrata el procesamiento externo de la contabilidad en entidades pequeñas, depende de la entidad de servicio la aplicación de las Normas de Información Financiera en forma integral, por lo que depende de ésta la tarea del reconocimiento de los efectos de la

inflación, el cálculo de impuestos diferidos, la determinación de estimaciones sobre cartera e inventarios, entre muchos otros conceptos. En este sentido, el auditor del usuario debiera considerar lo mencionado en el inciso e) del párrafo 131 de este Boletín.

- 134 Una vez que el auditor del usuario ha obtenido suficiente conocimiento de la estructura del control interno, debe evaluar el riesgo de control relativo a las transacciones que se ven afectadas por las actividades de la entidad de servicio. En esta evaluación se pueden identificar políticas y procedimientos de la estructura de control interno que, de ser efectivos, permitirían calificar el riesgo de control por debajo del nivel máximo. Asimismo, el auditor del usuario puede llegar a la conclusión de que sería eficiente para su examen obtener evidencia sobre la efectividad operativa de estas políticas y procedimientos y así sustentar su evaluación del riesgo de control por debajo del máximo.
- 135 En caso de que la entidad usuaria tenga controles efectivos sobre las actividades de la de servicio, podría no ser necesario obtener evidencia sobre la efectividad de las políticas y procedimientos de dicha entidad de servicio. En caso de que el auditor del usuario tenga conocimiento de que las políticas y procedimientos que son relevantes para evaluar el riesgo de control por debajo del máximo se apliquen en la entidad de servicio, puede optar por alguno de los siguientes procedimientos:
- Revisión directa del auditor del usuario, para probar la efectividad de los controles en la entidad de servicio.
  - Revisión por parte del auditor de la entidad de servicio. En este caso el auditor puede obtener un informe del revisor de la entidad de servicio, en alguna de las siguientes modalidades:
    - Un informe sobre políticas y procedimientos puestos en operación y sobre pruebas de efectividad operativa.
    - Un informe sobre la aplicación de procedimientos previamente convenidos que incluyan las pruebas necesarias sobre la efectividad de los controles relevantes.
- 136 Según lo señala el Boletín 6090, *Revisión de control interno de entidades que utilizan organizaciones de servicios*, el auditor del usuario no debe hacer referencia en su dictamen, al informe del auditor del servicio que, en su caso, haya obtenido como parte de la evidencia necesaria para su examen.

#### Consideraciones éticas

- 137 El artículo 2.27 del Código de Ética Profesional permite al auditor prestar a su cliente de auditoría servicios de consultoría en las áreas de administración y fiscal, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya su participación o responsabilidad en la toma de decisiones administrativas y financieras. Según este mismo artículo, los servicios jurídicos, fiscales y de consultoría de negocios son compatibles con los de auditoría externa.
- 138 El artículo 2.26 inciso k del Código de Ética Profesional, señala que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros

para tomar decisiones, cuando el Contador Público y/o la firma presten el servicio de preparación de manera permanente de la contabilidad del cliente. Por lo anterior, el auditor de una entidad pequeña de ninguna manera podrá participar en la prestación del servicio permanente de contabilidad.

- 139 El mismo artículo 2.26 inciso k señala otros servicios que, si se prestan por un Contador Público, hacen que se pierda esta independencia, por ejemplo, servicios relacionados con los sistemas del cliente que generan información significativa para la elaboración de los estados financieros, la preparación de avalúos o estimaciones que tengan efecto en registros contables y sean relevantes en relación con los activos, pasivos o ventas totales, entre otros.
- 140 El artículo 2.26 del mencionado Código de Ética Profesional, señala más ampliamente las consideraciones que deben hacerse para evaluar la independencia e imparcialidad necesarias para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones. Entre otras consideraciones incluye que el Contador Público no debe tener relaciones de parentesco con el cliente o con personal del cliente que tenga una intervención importante en la administración. Tampoco debe tener, el mismo Contador Público, tratos verbales o escritos para ser director, miembro del consejo, entre otros, del cliente o de una parte relacionada.
- 141 Por otro lado, el artículo 2.28 del mismo Código de Ética Profesional, establece que el Contador Público, en su carácter de auditor externo, tiene la responsabilidad de mantener su independencia, tomando en cuenta el contexto en que realiza su práctica, los riesgos de independencia y las salvaguardas que a este respecto tenga disponibles. Para reducir o eliminar algunos riesgos de independencia e imparcialidad, este artículo 2.28 al que se hizo referencia, menciona algunas salvaguardas que se pueden implementar, que se refieren principalmente a:
- Establecer políticas y procedimientos que promuevan el control de calidad, e identifiquen las relaciones o intereses entre el auditor y los clientes, en los trabajos de auditoría.
  - Asegurarse de que el personal esté sensibilizado de la importancia de comunicar a los niveles superiores del equipo de trabajo de auditoría, cualquier asunto sobre independencia y objetividad que les afecte.
  - Involucrar a un Contador Público adicional dentro de la misma firma, que no haya participado en el trabajo de auditoría, para que revise el trabajo terminado.
  - Consultar a un tercero, que puede ser un comité de consejeros independientes, un cuerpo regulatorio u otro auditor.
- 142 Las firmas que tienen como clientes de auditoría a entidades pequeñas, muchas veces pueden poseer una estructura muy pequeña de personal o, incluso, ser de una sola persona. En estos casos el problema de independencia e imparcialidad se centran básicamente en el dueño del despacho y es recomendable que, según se comentó en el inciso d) anterior, sobre una base de confidencialidad, en ciertos casos consulte con colegas de su confianza para obtener una opinión de su situación en relación con un cliente de auditoría.

**Fecha de revisión y actualización**

143 Este boletín fue revisado en enero de 2011.

6270

AYUDA PARA PREVENIR, DISUADIR Y DETECTAR EL FRAUDE

ÍNDICE

	PÁRRAFOS
Introducción .....	1 al 4
Antecedentes de fraude.....	5
Responsabilidad de la administración .....	6 al 10
Adopción de valores en la entidad y los códigos de ética y de conducta .....	11 al 13
Aplicabilidad.....	14
Crear y mantener una cultura de honestidad y ética alta .....	15
Establecimiento del buen ejemplo en los altos niveles de la entidad .....	16 al 19
Creación de un ambiente positivo de trabajo.....	20 al 23
Contratar y promover empleados apropiados.....	24 y 25
Entrenamiento.....	26 al 28
Confirmación anual de adherencia al código de ética y/o de conducta.....	29 al 31
Disciplina.....	32 y 33
Evaluación de los procesos y controles en contra del fraude.....	34
Identificación y medición de los riesgos de fraude .....	35 y 36
Mitigar los riesgos de fraude.....	37
Implantar y supervisar los controles internos apropiados.....	38 al 41
Desarrollando un proceso apropiado de supervisión.....	42 y 43
Consejo de administración, comité de auditoría u órgano de vigilancia semejante.....	44 al 49
Dirección.....	50
El comisario .....	51 al 55

---

---

Audidores internos .....	56 al 58
Audidores externos .....	59
Profesionales especializados en detección y prevención de fraude .....	60
Fecha de revisión y actualización .....	61
Apéndice "Ejemplo de un Código o Principios de Ética"	

---

## BOLETÍN 6280

### AYUDA PARA PREVENIR, DISUADIR Y DETECTAR EL FRAUDE

#### Introducción

- 1 Toda entidad está expuesta al fraude, mismo que, tradicionalmente, ha estado enfocado en la sustracción de activos o la malversación de los mismos. Sin embargo, recientemente ha llamado la atención como tema novedoso, el fraude en la información financiera. Este último ha adquirido su importancia por la cantidad de casos que se han presentado en empresas públicas. Lo anterior ha originado que se revisen los aspectos de control y sea necesario revisar los factores que inciden en el fraude, así como recomendar los programas para mitigarlo. Este documento proporciona a las entidades una guía sobre los temas que inciden en el fraude, así como las medidas que pueden tomar para prevenir, disuadir y/o detectar el fraude en cualquiera de sus modalidades, incluso el relativo al fraude financiero.
- 2 En el curso de esta guía se hará referencia a temas de gobierno corporativo y de mejores prácticas, mismas que aplicadas de acuerdo a la medida del tamaño de las entidades, serán una valiosa ayuda para disminuir el riesgo de fraude en las mismas. Cabe aclarar que los temas aquí tratados no son de ninguna manera limitativos, y no aseguran que con la aplicación estricta de los mismos el riesgo de fraude se reducirá a cero, sin embargo sí ayudarán a que éstos se presenten de manera menos frecuente y a que su nivel sea bajo.
- 3 Es evidente que la administración de la entidad tiene la responsabilidad primaria de establecer sistemas de control apropiados, así como el vigilar que éstos funcionen apropiadamente. Sin embargo la colusión, el seguimiento inapropiado de los asuntos detectados/reportados o el relajamiento en las disciplinas, tendrán un efecto negativo en la prevención del fraude.
- 4 Es importante destacar y recordar la definición de control interno, el cual se encuentra establecido en el Boletín 3050, *Estudio y evaluación del control interno*, de la Comisión Normas y Procedimientos y de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Este boletín define al control interno como: "Las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad".

#### Antecedentes de fraude

- 5 Ciertas entidades tienen niveles significativamente inferiores de malversación de activos, y son menos susceptibles al reporte de información financiera fraudulenta que otras, todo esto debido a que dichas organizaciones toman medidas pro-activas para prevenir o disuadir el fraude. Sólo aquellas organizaciones que toman en serio el riesgo de fraude y llevan a cabo medidas para crear un clima que reduzca su ocurrencia, tienen éxito en la prevención del fraude. Este documento identifica a los participantes clave en el esfuerzo anti-fraude y que son: consejos de administración, comité de auditoría o similar, comisario, administración, auditores internos y externos, y profesionales especializados en prevención y detección de fraude.

## Responsabilidad de la administración

- 6 Las administraciones de las entidades podrán desarrollar e implantar algunos de estos programas y controles en respuesta a los riesgos específicos identificados de distorsiones importantes en los estados financieros, debido al fraude. En otros casos, estos programas y controles pueden ser parte de las actividades de administración de riesgos a nivel empresa.
- 7 La administración es responsable del diseño y la implantación de sistemas y procedimientos para la prevención y detección del fraude y, junto con el consejo de administración u otro órgano de vigilancia, de asegurar una cultura y un entorno que fomenten la honradez y la conducta ética. Sin embargo, debido a las características del fraude, pueden ocurrir distorsiones importantes en los estados financieros, a pesar de la presencia de programas y controles como los que se describen en este documento.
- 8 El fraude puede variar desde los robos de menor cuantía por parte de los empleados y comportamiento improductivo, hasta la malversación de activos y el fraude a través de emisión de estados financieros fraudulentos. El fraude importante en los estados financieros puede dar por resultado un efecto adverso significativo en el valor de mercado de la entidad, en su reputación y en su habilidad para lograr objetivos estratégicos. Un número de casos altamente publicitados, han intensificado el conocimiento de los efectos de la emisión de estados financieros fraudulentos, y ha inducido a muchas organizaciones a ser más pro-activas en la aplicación de medidas para prevenir o disuadir su ocurrencia. La malversación de activos, aunque con frecuencia no afecta de manera importante las cifras incluidas en los estados financieros, de alguna manera pueden resultar en pérdidas substanciales si un empleado deshonesto tiene el incentivo y la oportunidad para cometer un fraude.
- 9 El riesgo de fraude puede ser reducido por medio de una combinación de medidas y acciones de prevención, disuasión y detección. Sin embargo, el fraude puede ser difícil de detectar porque con frecuencia involucra un encubrimiento a través de la falsificación de documentos o la colusión entre la administración, los empleados, terceras personas o entidades. Por lo tanto, es importante enfatizar la importancia de la prevención del fraude, que podría reducir las oportunidades para cometerlo; y la disuasión, que podría convencer a los individuos para no cometer fraude, debido a la probabilidad de detección y su castigo. Más aún, las medidas de prevención y disuasión son mucho menos costosas que el tiempo y el gasto requeridos para la detección e investigación del fraude.
- 10 La administración tiene tanto la responsabilidad como los medios para implantar medidas para reducir la incidencia del fraude. Las disposiciones tomadas por una entidad para prevenir y disuadir el fraude también pueden ayudar a crear un ambiente positivo en el lugar de trabajo, que mejore la habilidad de la entidad para reclutar y retener empleados honestos y de alta calidad.

## Adopción de valores en la entidad y los códigos de ética y de conducta

- 11 Las investigaciones al respecto sugieren que la manera más efectiva de implementar medidas para reducir malos manejos, es la de basarlas en un conjunto de valores fundamentales que son adoptados por la entidad. Dichos valores envían un impactante mensaje con respecto a los principios básicos que guían todas las acciones de los empleados. Lo anterior proporciona una plataforma sobre la cual construir códigos de

ética y/o de conducta con suficiente detalle, donde se proporcione orientación y guía más específica sobre el comportamiento permitido y el prohibido, con base en las leyes aplicables y los valores de la entidad. La administración necesita claramente articular que todos los empleados están sujetos a rendir cuentas de sus actos dentro de los códigos de ética y conducta de la entidad.

- 12 Este documento identifica medidas que la entidad puede implementar para prevenir, disuadir y detectar el fraude. Dichas medidas se analizan en el contexto de tres elementos fundamentales, como sigue:
- Crear y mantener una cultura de honestidad y alta ética,
  - Evaluar los riesgos de fraude e implementar los procesos, procedimientos y controles necesarios para mitigar tales riesgos y reducir las oportunidades para el fraude; y
  - Desarrollar un proceso apropiado de supervisión.
- 13 Aunque todo el equipo administrativo comparte la responsabilidad de implementar y monitorear estas actividades con la supervisión del consejo de administración, es importante que la Dirección General inicie y apoye tales medidas. Sin el soporte activo de la Dirección General, estas medidas tienen menos posibilidad de ser eficaces.

#### **Aplicabilidad**

- 14 La información presentada en este documento es aplicable generalmente a entidades de todos los tamaños. Sin embargo, es probable que el grado en que ciertos programas y controles son aplicados en entidades más pequeñas, menos complejas, y la formalidad de tales aplicaciones, difiera de los de organizaciones más grandes. Por ejemplo, la administración de una entidad más pequeña (o el dueño de una entidad manejada por el propio dueño), junto con los responsables del proceso de emisión de estados financieros, son responsables de crear una cultura de honestidad y alta ética. La administración es también responsable de implementar un sistema de control interno a la medida de la naturaleza y el tamaño de la entidad, pero las entidades más pequeñas tal vez se den cuenta de que cierto tipo de actividades de control no son relevantes dado el alto grado de participación de la administración y a los controles aplicados por el propietario. Sin embargo, todas las entidades deben dejar suficientemente claro que el comportamiento poco ético o deshonesto no será tolerado.

#### **Crear y mantener una cultura de honestidad y ética alta**

- 15 Es responsabilidad de la entidad crear una cultura de honestidad y alta ética y comunicar con claridad a cada empleado lo que es una conducta aceptable, así como las expectativas que se tienen de él. Tal cultura está fundamentada en un fuerte conjunto de valores básicos (o sistema de valores), que definen para los empleados la manera en que la entidad conduce su negocio. También permite que la entidad desarrolle un marco de ética que abarca: 1) emisión de información financiera fraudulenta; 2) malversación o

robo de activos, 3) y la corrupción, entre otros temas. Crear una cultura de honestidad y alta ética debe incluir lo siguiente.

- Establecimiento del buen ejemplo a seguir, en los altos niveles de la entidad (*Tone of the top*).
- Creación de un ambiente positivo de trabajo.
- Contratar y promover empleados apropiados.
- Entrenamiento.
- Confirmación anual de adherencia al Código de Ética.
- Disciplina.

Establecimiento del buen ejemplo a seguir en los altos niveles de la entidad (*Tone of the top*)

- 16 Los directores y funcionarios dentro de la entidad son los que establecen el ejemplo a seguir para el comportamiento ético (*tone of the top*). Investigaciones sobre el desarrollo moral sugieren fuertemente que la honestidad tiene mejor arraigo donde se establece el buen ejemplo. La alta gerencia de una entidad no puede actuar de una manera y esperar que otros dentro de la misma actúen de manera diferente.
- 17 En muchos casos, especialmente en grandes organizaciones, es necesario que la alta gerencia se comporte de una manera ética, y que comunique abiertamente sus expectativas respecto al comportamiento ético, porque la mayoría de los empleados no están en posibilidades de observar las acciones de la administración. La alta gerencia debe demostrar a los empleados, a través de hechos y acciones, que el comportamiento deshonesto o poco ético no será tolerado, aun cuando el resultado de la acción beneficie a la entidad. Es más, debe quedar claro que todos los empleados recibirán igual tratamiento, sin importar sus puestos.
- 18 Por ejemplo, declaraciones de la administración respecto a la imperante necesidad de cumplir con los objetivos operativos y financieros, pueden causar presiones excesivas que lleven a los empleados a cometer fraude para lograrlos. Establecer metas inalcanzables para empleados les podrá presentar dos alternativas desagradables: fallar o engañar. En contraste, una declaración de la administración que establezca: "Somos agresivos en nuestra manera de alcanzar nuestros objetivos, pero requerimos emitir información financiera veraz en todo momento", les indica claramente a los empleados, que la integridad es un requisito. Un mensaje en este sentido, también lleva implícito que la entidad tiene "tolerancia cero" hacia el comportamiento poco ético, incluyendo la emisión de información financiera fraudulenta.
- 19 La piedra angular de un entorno efectivo anti-fraude es una cultura con un sólido sistema de valores, fundamentado en la integridad. Tal sistema de valores se refleja con frecuencia en un código de ética y/o de conducta (los códigos). Estos códigos reflejan los valores fundamentales de la entidad, y proporcionan guía a los empleados en las decisiones que toman durante su día de trabajo. Los códigos pueden incluir temas como la ética, la confidencialidad, conflictos de intereses, propiedad intelectual y fraude. Para

que los códigos sean efectivos, éstos deben ser comunicados a todo el personal en una forma entendible. También deben ser desarrollados en una forma participativa y positiva, que dé por resultado que tanto la administración como los empleados hagan suyo su contenido. Finalmente, estos códigos deben estar incluidos en un manual de políticas o en algún documento formal o ubicación (por ejemplo, en la intranet de la entidad) para su fácil referencia cuando sea necesario. Los altos funcionarios financieros juegan un papel importante en el gobierno corporativo, quienes además de ser miembros del equipo de administración, están ubicados de manera única con capacidad y facultades para asegurar que los intereses de todos los participantes clave de la entidad estén apropiadamente equilibrados, protegidos y preservados.

### Creación de un ambiente positivo de trabajo

- 20 Los resultados de investigaciones indican que las malversaciones ocurren con menos frecuencia cuando los empleados tienen sentimientos positivos respecto a la entidad, que cuando se sienten abusados, amenazados o ignorados. Sin un entorno positivo en el lugar de trabajo, hay más posibilidad de baja moral entre los empleados, situación que puede afectar la actitud del empleado respecto a la comisión de un fraude contra la entidad. Factores que disminuyen el entorno positivo de trabajo y que pueden aumentar el riesgo de fraude incluyen:
- a) La administración no parece mostrar interés o bien no premia el comportamiento apropiado en la entidad. Retroalimentación negativa y falta de reconocimiento en el desempeño del trabajo.
  - b) Percepción de inequidades dentro de la entidad.
  - c) Dirección autocrática, no participativa.
  - d) Baja lealtad hacia la organización o falta de sentimiento de propiedad.
  - e) Expectativas presupuestales irracionales o de otros objetivos financieros.
  - f) Temor de entregar "malas noticias" a supervisores y/o a la alta gerencia.
  - g) Compensación menor que en la competencia.
  - h) Entrenamiento deficiente y pocas oportunidades de promoción.
  - i) Falta de clara delimitación de responsabilidades en la organización.
  - j) Pobres prácticas o métodos de comunicación dentro de la organización.
- 21 Con frecuencia el departamento de recursos humanos de la entidad toma parte en la creación de una cultura corporativa y en un clima favorable de trabajo. Los profesionales en recursos humanos son los responsables de implementar iniciativas y programas específicos consistentes con las estrategias de la dirección, que pueden ayudar a mitigar

muchos de los factores negativos antes mencionados. Factores que ayudan a mitigar y crear un clima favorable de trabajo y reducen el riesgo de fraude pueden incluir:

- a) Un sistema de reconocimiento y premiación que va de la mano con metas y resultados.
  - b) Igualdad de oportunidades en el trabajo.
  - c) Orientación hacia el trabajo en equipo y políticas participativas de toma de decisiones.
  - d) Programas de compensación profesionalmente administrados.
  - e) Programas de entrenamiento administrados profesionalmente y una alta prioridad para el desarrollo de carrera en la entidad.
- 22 Los empleados deben estar facultados para contribuir a crear un clima favorable en el trabajo, y de apoyar los valores y los códigos de ética y conducta de la entidad. Se les debe dar la oportunidad para aportar ideas en el desarrollo y actualización de los códigos de ética y conducta de la entidad, para asegurar que son relevantes, claros y justos. Involucrar a los empleados de esta manera puede contribuir efectivamente a la supervisión de estos códigos y a un ambiente de comportamiento ético.
- 23 A los empleados se les deben proporcionar los medios para obtener consejo dentro de la entidad, antes de que tomen decisiones que podrían tener implicaciones legales o éticas significativas. También se les debe alentar a que comuniquen sus inquietudes y que se le den los medios para comunicarlas (de manera anónima si lo prefieren), respecto a potenciales violaciones al Código de Ética de la entidad, sin temor a amenazas o castigos. Muchas organizaciones han implementado un proceso que permite que los empleados reporten en forma confidencial, cualquier comportamiento incorrecto o potencial violación a los códigos de ética, conducta o políticas de ética. Por ejemplo, algunas compañías usan un buzón que está direccionado a un funcionario responsable, oficial que vigila posibles casos de fraude, un abogado, auditor interno o algún otro funcionario de confianza responsable de investigar y reportar incidentes de fraude o actos ilegales.

#### **Contratar y promover empleados apropiados**

- 24 Cada empleado tiene un conjunto único de valores y código propio de ética. Cuando enfrentan demasiada presión y una oportunidad de fraude es percibida, algunos empleados se comportarán en forma deshonesto en lugar de evitar el sufrir las consecuencias negativas de un comportamiento deshonesto. El umbral que da comienzo al comportamiento deshonesto variará entre individuos. Para que una entidad tenga éxito en la prevención del fraude, debe tener políticas efectivas que minimicen la posibilidad de contratar o promover personas con bajos niveles de honestidad, especialmente en puestos de confianza.
- 25 Los procedimientos proactivos de contratación y promoción podrán incluir:

- a) Llevar a cabo investigaciones sobre los antecedentes de individuos que están bajo la posibilidad para su contratación o promoción a un puesto de confianza.
- b) Verificar los datos de escolaridad, puestos anteriores y referencias personales de los candidatos.
- c) Entrenar periódicamente a todos los empleados sobre los valores y los códigos de ética y conducta de la entidad.
- d) Incorporar en la revisión periódica de desempeño, una evaluación de la manera en que cada individuo ha contribuido a la creación de un clima favorable en el lugar de trabajo, de acuerdo con los valores y los códigos de ética y conducta de la entidad.
- e) Evaluación objetiva y continua del cumplimiento con los valores y los códigos de ética y conducta, atendiendo de manera inmediata los casos de violación al mismo.

### Entrenamiento

- 26 Los empleados de nuevo ingreso deben recibir entrenamiento en el momento de su contratación, sobre los valores y los códigos de ética y conducta de la entidad. Dicho entrenamiento debe cubrir en forma explícita, las expectativas para todos los empleados respecto a:
  - a) Su obligación de reportar ciertos asuntos.
  - b) Una lista del tipo de asuntos, incluyendo el fraude real o bajo sospecha, que deben ser comunicados junto con ejemplos específicos.
  - c) Información sobre la manera de reportar tales asuntos.
- 27 También debe haber una afirmación por parte de la alta gerencia respecto a las expectativas de los empleados y las responsabilidades de comunicación. El entrenamiento debe incluir un elemento de "conciencia de fraude" que aunque positivo, enfatice que el fraude puede ser sumamente costoso (y dañino en otros aspectos) para la entidad y sus empleados.
- 28 Además del entrenamiento inmediato a la contratación, los empleados deben recibir periódicamente cursos de repaso. Algunas organizaciones podrían considerar entrenamiento continuo para ciertos puestos, como por ejemplo; funcionarios del área de compras o con responsabilidades en la emisión de reportes financieros. El entrenamiento debe ser específico para el nivel de empleado dentro de la entidad, ubicación geográfica y responsabilidades asignadas. Por ejemplo, el entrenamiento para el personal a nivel gerencial normalmente será diferente al de empleados sin responsabilidades de supervisión, y el entrenamiento para el personal del área de compras será diferente al entrenamiento para agentes de ventas.

**Confirmación anual de adherencia al código de ética y/o de conducta**

- 29 La administración debe establecer con toda claridad que todo empleado será responsable de actuar dentro de los códigos de ética y/ o de conducta de la entidad. Todos los empleados de nivel gerencial y de funciones financieras, así como otros empleados en áreas que pueden estar expuestos al comportamiento poco ético (por ejemplo, compras, ventas y comercialización), deben firmar una declaración de adherencia al Código de Ética y de Conducta por lo menos una vez al año.
- 30 El requerimiento periódico de confirmación de responsabilidades no sólo reforzará la política, sino que también podrá disuadir a ciertos individuos que de otra manera podrían cometer fraudes y otras violaciones, y tal vez identifique problemas antes de que se vuelvan significativos.
- 31 Estas confirmaciones podrían incluir declaraciones de que el individuo reconoce las expectativas de la entidad, que ha cumplido con los códigos de ética y conducta y que no tiene conocimiento de ninguna violación al mismo, aparte de los que el individuo lista en su respuesta. Aunque la gente de bajo perfil de integridad no dude en firmar una confirmación falsa, la mayoría no querrá hacer una declaración falsa por escrito. Es más probable que la gente honesta firme sus confirmaciones, revelando lo que saben (incluyendo cualquier conflicto de intereses o excepción personal a los códigos de ética y conducta). El seguimiento dado por los auditores internos u otros órganos competentes, en relación con los que no contestan, puede llevar al descubrimiento de asuntos importantes.

6280

**Disciplina**

- 32 La manera en que la entidad reacciona ante incidentes de sospecha de fraude puede mandar un fuerte mensaje a toda la entidad, ayudando así a reducir el número de ocurrencias en el futuro. Las siguientes acciones se deben tomar en respuesta a un incidente de fraude:
- a) Una investigación a fondo del incidente.
  - b) Acciones apropiadas y consistentes en contra de los perpetradores.
  - c) Los controles relevantes deben ser evaluados y mejorados.
  - d) Un renovado esfuerzo de comunicación y entrenamiento para reforzar los valores, los códigos de ética y conducta y las expectativas de la entidad.
- 33 Las expectativas respecto a las consecuencias de cometer un fraude deben ser comunicadas con claridad a toda la entidad. Por ejemplo, una declaración por parte de la dirección en el sentido de que acciones deshonestas no serán toleradas y que los violadores serán despedidos y referidos a las autoridades competentes, establece claramente las consecuencias, y puede servir de freno valioso para cualquier malversación. Si los ilícitos ocurren y un empleado es disciplinado, puede ser provechoso que ese hecho sea notificado a los empleados por escrito, ya sea en el órgano regular de comunicación de la entidad o en un mensaje específico, teniendo cuidado de no mencionar nombres. El ver que otros han sido disciplinados por un acto ilícito puede ser un freno efectivo, al aumentar la percepción de que los violadores serán atrapados

y castigados. También puede demostrar que la entidad está comprometida a un entorno de integridad y altas normas de conducta ética.

#### **Evaluación de los procesos y controles en contra del fraude**

- 34 Ni reportes financieros fraudulentos, ni malversaciones de activos pueden ocurrir sin que se perciba la oportunidad para cometer y encubrir el hecho. Las organizaciones deben ser proactivas para reducir las oportunidades de fraude al:
- a) Identificar y medir los riesgos de fraude.
  - b) Tomar pasos para mitigar los riesgos de fraude identificados.
  - c) Implantar y monitorear controles internos apropiados de prevención y detección, y otras medidas de disuasión.

#### **Identificación y medición de los riesgos de fraude**

- 35 La administración tiene la responsabilidad directa de establecer y supervisar todos los aspectos relacionados con actividades de evaluación y prevención de fraude dentro de la entidad. Con frecuencia, los riesgos de fraude están incluidos como parte del programa empresarial de administración de riesgos, aunque sean vistos en forma por separado. El proceso de evaluación del riesgo de fraude debe considerar la vulnerabilidad de la entidad ante la actividad fraudulenta (reportes financieros fraudulentos, malversación de activos y corrupción), y si ésta podría resultar en una distorsión importante en los estados financieros, o bien en una pérdida material para la entidad. Al identificar los riesgos de fraude, la entidad debe considerar las características organizacionales, de la industria y las específicas del país, que ejercen influencia sobre el riesgo de fraude.
- 36 La naturaleza y amplitud de las actividades de evaluación del riesgo de fraude de la dirección deben ir de acuerdo con el tamaño de la entidad y la complejidad de sus operaciones. Por ejemplo, es probable que el proceso de evaluación de riesgo sea menos formal y menos estructurado en entidades más pequeñas. Sin embargo, la administración debe reconocer que el fraude puede ocurrir en organizaciones de cualquier tamaño o tipo, y que casi cualquier empleado puede ser capaz de cometer un fraude dadas ciertas circunstancias favorables. En consecuencia, la dirección debe desarrollar una elevada "conciencia de fraude" y un programa adecuado de administración de riesgo de fraude, con supervisión por parte del consejo de administración, del comité de auditoría u órgano similar.

#### **Mitigar los riesgos de fraude**

- 37 Podrá ser posible reducir o eliminar ciertos riesgos de fraude haciendo cambios en las actividades y procedimientos de la entidad. La entidad podrá optar por vender ciertos segmentos de sus operaciones, suspender sus negocios en ciertas localidades o reorganizar sus procesos de negocios para eliminar riesgos inaceptables. Por ejemplo, el riesgo de malversación de fondos puede ser reducido implantando un sistema de centralización de fondos para recibir pagos en un solo banco, en lugar de recibir dinero en todas las ubicaciones de la entidad. El riesgo de corrupción puede ser reducido monitoreando muy de cerca los procesos de compra. El riesgo de fraude en los estados financieros se puede reducir implementando el uso de centros de servicios compartidos,

que proporcionen servicios contables a varios segmentos, afiliadas, o a ciertas localidades geográficas de las operaciones de la entidad. Un centro de servicios compartidos puede ser menos vulnerable a la influencia del gerente local de operaciones, y es posible que se implanten medidas más extensas de detección de fraude con mayor efectividad.

#### **Implantar y supervisar controles internos apropiados**

- 38 Algunos riesgos son inherentes al entorno de la entidad, pero la mayoría puede ser enfrentada con un sistema adecuado de control interno. Una vez que se ha hecho la valoración del riesgo de fraude, la entidad puede identificar los procesos, controles y otros procedimientos necesarios para mitigar los riesgos identificados. Un control interno efectivo incluirá un entorno de control interno adecuadamente desarrollado, un sistema de información efectivo y seguro, así como actividades de control y supervisión apropiadas. Dada la importancia que tiene la tecnología de la información en el soporte de las operaciones y en el procesamiento de transacciones, la administración también necesita implementar y mantener controles apropiados, ya sea automatizado o manual, sobre la información generada por computadora.
- 39 En especial, la administración debe evaluar si se han implantado los controles internos apropiados, en las áreas que la dirección ha identificado como de riesgo de actividad fraudulenta, así como el establecimiento de controles sobre el proceso de emisión de información financiera. Debido a que el proceso de emisión de información financiera fraudulento puede iniciar en un periodo intermedio, la administración también debe evaluar lo apropiado de los controles internos sobre reportes financieros intermedios.
- 40 La emisión de información financiera fraudulenta a los altos niveles de la administración típicamente involucra la violación de los controles internos dentro del proceso de emisión de información financiera. En vista de que la alta gerencia tiene la capacidad de anular los controles, o de influenciar a otros a perpetrar o encubrir un fraude, la necesidad de un fuerte sistema de valores y una cultura ética de emisión de información financiera se hace cada vez más importante. Lo anterior ayuda a crear un entorno en que otros empleados no aceptarán participar en la comisión de un fraude y usarán los procedimientos establecidos para reportar cualquier invitación a cometer un ilícito. La posibilidad de violación de los controles por parte de la alta gerencia, también aumenta la necesidad de establecer medidas apropiadas de supervisión por parte del consejo de administración, del comité de auditoría u órgano de vigilancia semejante.
- 41 La emisión de información financiera fraudulenta a niveles inferiores de la administración o de empleados, puede ser frenado, disuadido o detectado por medio de controles apropiados de monitoreo, como por ejemplo, requerir que gerentes del más alto nivel supervisen y evalúen los resultados financieros reportados por unidades individuales de operación o subsidiarias. Fluctuaciones inusuales en los resultados de unidades de operación y/o subsidiarias, o desviaciones significativas respecto de las fluctuaciones esperadas, podrán indicar alguna manipulación potencial por los gerentes o el personal de unidades departamentales o de operación.

#### **Desarrollando un proceso apropiado de supervisión**

- 42 Para prevenir o detectar efectivamente el fraude, la entidad debe tener implantada una función apropiada de supervisión. La supervisión puede ser de variadas formas y

realizada por muchos dentro y fuera de la entidad, bajo la vigilancia global del comité de auditoría u otro órgano de vigilancia semejante.

- 43 Algunos de los elementos internos y externos que intervienen en el proceso de supervisión son:
- a) Consejo de administración, comité de auditoría u órgano de vigilancia semejante.
  - b) Dirección.
  - c) Comisarios.
  - d) Auditores internos.
  - e) Auditores externos.
  - f) Profesionales especializados en detección y prevención de fraudes.

**Consejo de administración, comité de auditoría u órgano de vigilancia semejante**

- 44 El comité de auditoría u órgano de vigilancia semejante debe evaluar la identificación de los riesgos de fraude presentada por la dirección, así como la implantación de medidas anti-fraude, y la creación de un apropiado buen ejemplo. Una supervisión activa por el comité de auditoría puede ayudar a reforzar el compromiso de la dirección de crear una cultura de "cero tolerancia" al fraude. El comité de auditoría de la entidad también debe asegurar que la alta gerencia (en especial el director general) implante medidas adecuadas de disuasión y prevención que protejan a los inversionistas, empleados y demás colaboradores.
- 45 La evaluación y supervisión del comité de auditoría no sólo asegura que el alto mando cumpla con su responsabilidad, sino que también puede servir para disuadir a los altos funcionarios de involucrarse en una actividad fraudulenta; es decir, asegurar que se ha creado un entorno por medio del cual, cualquier intento por parte de la alta dirección, de involucrar a empleados en la comisión o encubrimiento de fraude, daría lugar a un pronto reporte de parte de tales empleados a la persona apropiada, incluido el comité de auditoría u órgano similar de vigilancia.
- 46 El comité de auditoría también desempeña un importante papel ayudando al consejo de administración a cumplir sus funciones de supervisión respecto del proceso de emisión de información financiera de la entidad y al sistema de control interno. Al ejercer esta responsabilidad de supervisión, el comité de auditoría debe considerar la posibilidad de la dirección para anular controles o ejercer influencia inapropiada sobre el proceso de emisión de información financiera. Por ejemplo, el comité puede obtener de los auditores internos y externos, sus puntos de vista respecto a la participación de la alta gerencia en el proceso de emisión de información financiera, y en especial, la habilidad de la alta gerencia para anular y/o modificar la información procesada por el sistema de emisión de información financiera de la entidad (por ejemplo, la posibilidad por parte de la dirección u otros, para registrar asientos contables inusuales). El comité de auditoría también podrá revisar la razonabilidad de la información reportada por la entidad, comparándola con resultados anteriores, pronosticados, con empresas similares o promedios de la industria. Además, la información recibida en comunicaciones de auditores externos

puede ayudar al comité de auditoría en su evaluación del control interno de la entidad, y para determinar el riesgo potencial de emisión de información financiera fraudulenta.

- 47 Como parte de su responsabilidad de supervisión, el comité de auditoría debe alentar a la alta gerencia a proporcionar un mecanismo por medio del cual se puedan reportar inquietudes respecto a conducta poco ética, fraude real o bajo sospecha, o violaciones al código de ética y/o conducta, o a la política de ética de la entidad. Posteriormente, el comité podrá recibir reportes periódicos que describan la naturaleza, estado y solución final de cualquier fraude o conducta poco ética. Un resumen de la actividad, seguimiento o solución, también debe ser proporcionado al pleno del consejo de administración u órgano de vigilancia.
- 48 Si la alta gerencia está involucrada en un fraude, es probable que los niveles inferiores de la administración estén conscientes de ello, por lo tanto, el consejo de administración, el comité de auditoría o el órgano de vigilancia, deben considerar el establecimiento de una línea abierta de comunicación con miembros de la administración a uno o dos niveles por debajo de la dirección general, para que comuniquen el fraude o sospecha de fraude al consejo de administración u órgano de vigilancia. Usualmente, el comité de auditoría u órgano de vigilancia tiene la capacidad y la autoridad para investigar cualquier sospecha de actividades de malversación que son presentadas a su atención. Es deseable que el órgano de vigilancia tenga las facultades para poder investigar cualquier asunto dentro del alcance de sus responsabilidades, y de contratar consejeros profesionales en materia legal, contable o de otra naturaleza, con facultades para asesorar al comité y prestar ayuda en sus investigaciones.
- 49 Todos los miembros de comités de auditoría u órganos de vigilancia deben conocer de finanzas, y cada comité debe tener por lo menos un experto en dicha materia. El experto en finanzas debe poseer:
- Un entendimiento de las Normas de Información Financiera y de las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dicho entendimiento puede estar basado en estudios profesionales o en la experiencia. Es importante que algún miembro del comité de auditoría haya tenido experiencia de trabajo en la aplicación de dichos principios y normas.
  - Experiencia en la preparación y/o auditoría de estados financieros de una entidad de tamaño, alcance y complejidad similar a la entidad en cuyo consejo sirve como miembro del comité de auditoría. La experiencia sería generalmente como director general, contador general, contralor o auditor de una entidad similar. Esta experiencia proporcionará el entendimiento necesario del entorno en el que se producen los estados financieros del emisor. También contribuirá a un mejor entendimiento de sus funciones, por ejemplo, en las estimaciones contables apropiadas, el registro de reservas y provisiones, y lo que es necesario para mantener un buen ambiente de control interno.
  - Experiencia en el gobierno interno y procedimientos de un comité de auditoría, obtenida ya sea como miembro de un comité de auditoría, como gerente corporativo responsable ante comités de auditoría o como auditor externo responsable de reportar sobre la ejecución y resultados de auditorías anuales.

**Dirección**

- 50 La alta gerencia es responsable de supervisar las actividades llevadas a cabo por los empleados, y lo hace típicamente, implantando y monitoreando procesos y controles como los que se han discutido anteriormente. Sin embargo, la dirección también puede iniciar, participar, o dirigir, la comisión y encubrimiento de un acto fraudulento. En consecuencia, el comité de auditoría u órgano de vigilancia tiene la responsabilidad de supervisar las actividades de la alta gerencia y de considerar el riesgo de emisión de información financiera fraudulenta que involucra la anulación de controles internos o la colusión.

**El comisario**

- 51 De conformidad con la Ley General de Sociedades Mercantiles, se hace imprescindible tratar el impacto que tiene la función del comisario en la vigilancia de las sociedades mercantiles, así como del consejo de vigilancia en el caso de sociedades de responsabilidad limitada, aunque en este último caso, la ley relativa no establece la existencia obligatoria de dicho órgano, sino que lo menciona como una opción a establecerse en el contrato social de la misma.
- 52 La existencia de la figura del (los) comisario (s) en nuestra legislación mercantil como el responsable de la vigilancia de las sociedades, la cual le confiere facultades y obligaciones, dentro de las que destacan; la de exigir a los administradores la emisión de información mensual que incluya por lo menos un estado de situación financiera y un estado de resultados, el realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios, con el propósito de efectuar la vigilancia de las operaciones que la ley les impone, para así poder rendir su dictamen anual a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas, respecto de la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el consejo de administración o administrador general único a la asamblea de accionistas para su aprobación, el comisario desempeña un papel importante en la vigilancia de las Sociedades.
- 53 Resulta evidente que la información financiera sobre la cual el (los) comisario (s) deben afirmar que es veraz ante la asamblea de accionistas, conlleva una alta responsabilidad que requiere un proceso de análisis y revisión, así como de un alto grado de calificación y aptitudes profesionales, que convenientemente deben recaer en un Contador Público con los conocimientos técnicos suficientes acordes a la responsabilidad que implica tal función.
- 54 Por lo señalado en los párrafos precedentes, se hace necesario que el (los) comisario (s) mantenga (n) una comunicación constante y permanente con los auditores internos y la administración, a efectos de prevenir situaciones de malversación de activos, así como con los auditores externos a fin de coadyuvar y/o participar en actividades tendientes a prevenir situaciones vulnerables que pudiesen facilitar la emisión de información financiera fraudulenta, ya que en este último caso, de presentarse, ya no permitiría afirmar que dicha información financiera es veraz.
- 55 Por otra parte, es conveniente que la función de comisario esté encomendada a un profesional experto en temas financieros, de control y con conocimientos técnicos contables, para que pueda ejercer a plenitud sus funciones. Regularmente, esta función

puede ser llevada a cabo por el auditor externo, quien de manera natural tiene acceso a los registros, controles e información financiera; asimismo, cuenta con los conocimientos apropiados para ejecutar esta función. Otros profesionales afines al Contador Público, o bien que tienen experiencia en este campo pueden también efectuar esta función sin menoscabo de su efectividad. Es evidente que no es recomendable el que otros terceros sin la experiencia ni los conocimientos en materia de reportes financieros, controles y normas contables, realicen la función de comisario, debido a lo complejo y a la alta responsabilidad que esta actividad conlleva.

### Audidores internos

- 56 Un eficaz equipo de auditoría interna puede ser sumamente útil en la realización de aspectos de la función de supervisión. Sus conocimientos de la entidad podrán permitirles que identifiquen indicadores que pudieran sugerir que se ha cometido un fraude. Las Normas para la Práctica Profesional de Auditoría Interna emitidas por el Instituto de Auditores Internos de los Estados Unidos de América (Normas IIA en inglés) indican lo siguiente: "El auditor interno debe tener conocimientos suficientes para identificar los indicadores del fraude, mas no se espera que tenga la pericia de una persona cuya responsabilidad primaria es la detección e investigación del fraude". Los auditores internos también tienen la oportunidad de evaluar los riesgos de fraude y los controles, así como recomendar acciones para mitigar riesgos y mejorar controles. Específicamente, las Normas del IIA requieren que el auditor interno valore los riesgos enfrentados por las organizaciones. La evaluación de riesgos servirá de base para los planes de auditoría que serán trazados y contra los cuales se medirán los controles internos. Las Normas del IIA requieren que el plan de auditoría sea presentado a, y aprobado por, el comité de auditoría u órgano de vigilancia. El trabajo terminado como resultado del plan de auditoría proporciona la seguridad en la que descansa la aseveración de la dirección respecto a controles.
- 57 Las auditorías internas pueden ser medidas tanto de detección como de disuasión. Los auditores internos pueden asistir en la disuasión de fraude, examinando y evaluando la suficiencia y la efectividad del sistema de control interno, en proporción al grado de exposición potencial o los riesgos en los diferentes segmentos operativos de la entidad. Al llevar a cabo esta responsabilidad, los auditores internos deben determinar, por ejemplo, si:
- El entorno de la organización fomenta una conciencia de control.
  - Se fijan metas y objetivos realistas para la organización.
  - Existen políticas escritas (por ejemplo, un código de ética o de conducta) que describen actividades prohibidas, y las acciones requeridas cuando se descubren violaciones.
  - Se establecen políticas apropiadas de autorización para transacciones.
  - Se efectúa el desarrollo de políticas, practicas, procedimientos, reportes, y otros mecanismos para monitorear actividades y salvaguardar activos, especialmente en áreas de alto riesgo.

- f) Los canales de comunicación le proporcionan adecuada y confiable información a la dirección.
  - g) Es necesario hacer recomendaciones para el establecimiento de controles que mantengan una adecuada relación costo beneficio para disuadir actos de fraude.
- 58 Los auditores internos podrán conducir una auditoría proactiva para buscar corrupción, malversación de activos y fraude en los estados financieros. Esto podrá incluir el uso de técnicas de auditoría asistidas por computadora, para detectar tipos particulares de fraude. Los auditores internos también pueden utilizar procedimientos analíticos y otros, para aislar anomalías y realizar revisiones detalladas de cuentas de alto riesgo y/o transacciones para identificar fraudes potenciales en los estados financieros. Los auditores internos deben tener una línea de comunicación independiente y directa a los comités de auditoría u órgano de vigilancia, que les facilite expresar cualquier inquietud respecto al compromiso de la dirección con los controles internos apropiados, o para reportar sospechas de fraude que involucren a la administración.

#### **Auditores externos**

- 59 Los auditores externos pueden coadyuvar con la administración y el consejo de administración o comité de auditoría mediante la evaluación de los procesos establecidos para la identificación y medición, así como a las acciones que se derivan de los riesgos de fraude. El consejo de administración o comité de auditoría debe mantener un diálogo abierto y continuo con sus auditores externos acerca de los procesos de administración del riesgo y del sistema de control interno. El mencionado diálogo debe incluir discusiones y comentarios acerca de la susceptibilidad de la existencia de fraude en la emisión de información financiera o malversación de activos.

6280

#### **Profesionales especializados en detección y prevención de fraude**

- 60 Los profesionales especializados en detección y prevención de fraude podrán prestar asistencia directamente al comité de auditoría, al consejo de administración u otro órgano de vigilancia respecto del proceso de supervisión directamente o como parte de un equipo de auditores internos o auditores externos. Estos profesionales pueden proporcionar amplios conocimientos y experiencia sobre el tema cuando no estén disponibles dentro de una corporación. Asimismo, pueden proporcionar aportaciones más objetivas sobre las evaluaciones de la dirección con respecto al riesgo de fraude, especialmente el fraude que involucra a los altos funcionarios, como es el fraude en estados financieros y el desarrollo de controles apropiados anti-fraude que son menos vulnerables a la anulación por parte de la administración. También pueden asistir al comité de auditoría y/o al consejo de administración en la evaluación del riesgo de fraude, y en las medidas de prevención de fraude, implementadas por la dirección. Los profesionales especializados en detección y prevención de fraude también conducen exámenes para resolver alegatos o sospechas de fraude, reportando ya sea a un nivel apropiado de la alta gerencia, al comité de auditoría, consejos de administración u otro órgano de vigilancia, dependiendo de la naturaleza de la violación y el nivel del personal involucrado.

#### **Fecha de revisión y actualización**

- 61 Este boletín fue revisado en enero de 2011.

## APÉNDICE

### PRINCIPIOS DE ÉTICA PARA EJECUTIVOS DE FINANZAS

En este apéndice se acompaña un resumen de los principios de ética del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas en México. Aunque estos principios están diseñados fundamentalmente para el Ejecutivo de Finanzas, éstos sirven de marco de referencia para los funcionarios y personal que se desempeña en el área financiera.

#### 1. Principios que regulan la relación del ejecutivo de finanzas consigo mismo

##### El ejecutivo de finanzas:

- 1.1 Mantendrá un apropiado nivel de competencia**, a través del continuo desarrollo de los conocimientos y de las herramientas que le permitan el desempeño calificado de su actividad.

La pertenencia a una cierta profesión implica el deber de adquirir la capacidad para ejercerla; un deber de justicia, pues quienes pretenden disponer de nuestro servicios, lo hacen bajo el implícito de que somos capaces de responder adecuadamente. Llamarnos a nosotros mismos financieros establece el compromiso de cumplir con las tareas que le corresponde a este profesional y, por lo tanto, el compromiso de poner los medios cognoscitivos y operativos que lo hacen posible.

- 1.2 Transmitirá a otros su experiencia y conocimiento** como una actitud de servicio a la sociedad que ha hecho posible su propia capacidad técnica y humana.

El desarrollo personal se verifica, y sólo así es posible, dentro de una sociedad. En esta red de beneficios mutuos puede crecer la sociedad y el individuo. Una acción concreta es la de transmisión de los conocimientos.

- 1.3 Cuidará la estabilidad de su empleo**

El trabajo es un medio de realización personal insustituible. Pero además es un medio de colaboración, sin el cual el propio desarrollo se vería disminuido. Un medio de ayuda, para quienes se hallan en una posición menos favorecida a la nuestra. Y, por último, un medio de servicio, principiando por lo más cercanos (la familia) y de ahí hacia toda la comunidad, la cual ha hecho posible la tradición cultural y el desarrollo de los medios educativos en que el sujeto se prepara para el trabajo.

- 1.4 No aceptará ni encubrirá situaciones** que vayan en contra de los principios éticos y de justicia social que le señale su propia conciencia.

El respeto a la conciencia antes que a ninguna otra instancia es esencial en la moralidad, ya que la obligación de respetar los propios principios va más allá de la obligación que se tiene hacia la empresa y, por lo tanto, todo sujeto debe anteponerlos aun a sus intereses personales. Esto no significa, sin embargo, que cada quien ha de hacer como le parece: las necesidades de coordinación y el deber también de conciencia de perfeccionar las propias convicciones morales,

implica la obligación de formarse en el campo ético a fin de que sus principios sean conformes con su naturaleza y no simples opiniones.

Por ello, en caso de duda, es importante consultar a quienes más saben.

- 1.5 Cuidará su imagen y preservará su honorabilidad** y, por lo tanto, rechazará a participar en actos que lo desacrediten.

Esta es una consecuencia de la norma anterior, no su fundamento.

Por lo tanto, rechazará a participar en actos que lo desacrediten.

Por lo tanto, no empañar la propia imagen tiene sentido por el respeto a la dignidad de la persona, y no al revés. No se trata de permitir toda clase de corrupción que no sea visible públicamente.

- 1.6 Se fijará una rigurosa actitud discriminatoria hacia toda falsedad.**

El apego a la verdad en todos sus juicios constituirá uno de los principios básicos de toda su actuación profesional.

La persona humana tiene necesidad de saber cómo son las cosas.

Su razón, como elemento indisoluble de la unidad del yo, se lanza a la búsqueda de la verdad de las cosas e intenta sujetarse a ella, incondicionalmente. Lo contrario no es sólo un engaño, sino una utopía. Pretender que las cosas son distintas para hacer prevalecer un interés particular o mezquino es disminuir la propia capacidad de humanidad.

- 1.7 Hará prevalecer la mayor imparcialidad e independencia** de actitud y de criterio, rechazando y liberándose de cualquier presión directa que pudiera alterar su juicio en la toma de sus propias decisiones, en las recomendaciones y evaluaciones que haga, así como en los juicios y opiniones que emita.

"Imparcialidad" e "independencia" tienen aquí las mismas notas características de la verdad. Quiere decir que, ante un situación determinada empezando por las más simples y cotidianas el sujeto debe aferrarse al estado de las cosas y no a las propias conveniencias ni siquiera a las propias opiniones; quiere decir que los juicios e intereses de otros deben tomarse en cuenta, pero no eliminar el trabajo de objetividad ni la carga de la responsabilidad propia.

- 1.8 No aceptará o recibirá atenciones** u obsequios extraordinarios o fuera de lo normal, que establezcan compromisos o influyan en sus decisiones o en su criterio.

Esta norma también es una especificación. Se sigue del derecho y obligación de mantener independencia de juicio y acción.

Independencia que no es absoluta, sino que se compromete hacia una organización y sus objetivos, siendo un deber el respetar tal compromiso.

- 1.9 Contará con el tiempo suficiente** para atender el resto de sus ocupaciones fuera del trabajo: familiares, cívicas, religiosas, recreativas y culturales.

Quien ejerce una labor particular de trabajo no queda eximido del resto de sus aspiraciones humanas. Estas aspiraciones implican un mínimo de dedicación y, así como son un derecho, son un deber.

La familia, la religión, el cultivo personal en las artes, las ciencias, pasatiempos o la simple recreación no sólo no son obstáculos para el trabajo, sino que, en la medida en que complementan al sujeto y lo hacen más pleno, lo capacitan para ejercer también un trabajo digno y equilibrado, de otro modo aunque se trabaje mucho y eficazmente la persona se estará empobreciendo progresivamente sin percatarse de ello.

**2. Principios que regulan la relación del ejecutivo de finanzas con su empresa:**

**El ejecutivo de finanzas:**

- 2.1 No se involucrará** en forma alguna en actividades que sean contrarias o perjudiciales a los intereses de la empresa a la cual sirve.

Desde luego, esta responsabilidad es universal; pero es más importante cuanto más graves son los intereses que se le han confiado al ejecutivo financiero o bien, cuanto más peligrosa es para la empresa la situación en la que puede hallarse envuelto.

- 2.2 Mantendrá su conducta** dentro del marco de las normas y políticas que le señale su empresa.

Más allá de los requisitos estrictamente legales, el ejecutivo de finanzas se halla moralmente obligado a seguir aquellas pautas conforme a las cuales funciona su organización. Estas normas deben ser más cuidadosamente estudiadas y aceptadas, entre más esenciales sean y más anteriores a sus propias decisiones. En caso de que alguna conlleve una oposición directa a sus propias convicciones, el ejecutivo tiene la obligación de manifestarlo a su superior o a quien tenga la posibilidad de decisión al respecto, de modo que se haga explícita su falta de aceptación o su renuncia a una regla que después repercutiría en innumerables actos concretos de trasgresión hacia su conciencia o a la fidelidad a la organización. Esto se convierte no sólo en un método de auto fidelidad, sino en un modo de influir en el desarrollo de las organizaciones, al descubrir aquellas pautas que se ha hecho obsoletas o no simplemente inadecuadas.

- 2.3 Hará valer la prioridad** que tienen los intereses humanos de los empleados, trabajadores y directivos dentro de la empresa, actuando con creatividad para encontrar las mejores opciones que, sin detrimento de la productividad, los beneficien al máximo.

El elemento central sobre el cual gira todo comportamiento moral es el de la persona. No interesa entonces el estatuto profesional del hombre en la empresa, sino su dignidad humana: sea el presidente o el último de los asalariados. Fuera

de los individuos, la organización no existe; sin embargo, cada uno de ellos forma parte de una estructura que tiene un sentido que los rebasa como individualidades. De ello se sigue que la empresa no debe ver en el sujeto únicamente el individuo aislado ni tampoco sólo al miembro del equipo. Conforme a estas dos realidades debe encontrar plenitud la personalidad y también generarse el máximo de beneficio para la organización, si se desconoce una de las dos vertientes el resultado de la violencia y el desorden, a corto o a largo plazo.

- 2.4 Actuará dentro de su ámbito de responsabilidades** de modo que la organización en la que presta sus servicios genere valor económico agregado y éste sea difundido de manera justa; desarrollando proveedores, ofreciendo bienes y servicios a los clientes, pagando impuestos, cumpliendo sus compromisos bancarios, generando y manteniendo fuentes de trabajo con un salario, prestaciones y trato dignos, reinvertiendo en la empresa, repartiendo dividendos y ayudando a la comunidad.

Esta es una forma todavía general, pero que comporta obligaciones muy concretas para cada quien, en cuanto a lo que significa respeto a la dignidad humana. Es también un resumen de las obligaciones y objetivos propios de la empresa a la cual se sirve y, por tanto, un resumen de las propias obligaciones y objetivos como parte de la organización.

- 2.5 Aportará sus conocimientos técnicos** y desarrollará al máximo posible su habilidad de relaciones humanas, a fin de hacer valer criterios justos y acertados en el momento de asesorar en materia financiera a las diferentes áreas de la dirección, tanto en los procesos de análisis, como en los de evaluación. Esta responsabilidad será mayor en la medida en que se relacione con niveles más altos de dirección. Ya hemos dicho claramente que las condiciones técnicas y las morales no deben confundirse: uno puede ser muy bueno y poco hábil, uno puede ser muy hábil y muy malo, como persona; pero eso no implica que el desarrollo técnico deje de ser un deber moral: cada quien debe rendir tanto como sea capaz con los medios de los que dispone. Para eso se le paga y eso trabaja. De otro modo, engaña a quien pretende sus servicios y se empobrece como sujeto.

- 2.6 Mantendrá el más alto nivel posible de calidad y excelencia** en las actividades que le sean encomendadas.

La búsqueda de la excelencia en una forma de hacer la exigencia de la norma anterior. La competitividad no es sólo una obligación del sujeto para consigo mismo, sino también para con la organización.

Es un claro ejemplo de lo expresado en la norma anterior: el sujeto no está aislado de su organización. Las normas de calidad mínimas no representan el celo y la pericia a las que aspira un profesional auténtico. Los estándares pueden no estar escritos; pero sean implícitos o explícitos, son el marco del propio prestigio, la promesa de una carrera exitosa y el medio más inmediato de realizarse a sí mismo.

- 2.7 Guardará discreción y secreto de carácter profesional** sobre la información de la empresa y sus planes, honrando la confianza depositada en su personalidad y conciencia.

Una de las expresiones más claras e inmediatas de la fidelidad del financiero a su organización es el secreto profesional sobre la información confidencial de la misma. En ocasiones, el mal manejo de la información surge de la falta de directrices de qué puede decirse y qué no a inversionistas, banqueros, acreedores o competidores; otras veces, de la falta de conciencia sobre los riesgos, y otras más, de la simple codicia. Por tanto, los lineamientos son tres: pedir directrices cuando no se tenga la seguridad, informarse adecuadamente sobre la trascendencia de la información que se posee y no darse nunca **permiso para aprovecharse** personalmente de la información privilegiada.

**2.8 No utilizará información interna o confidencial en acto alguno que procure su propio beneficio.**

Es necesario explicitar la última de las cuestiones antes mencionadas no sólo por su importancia, sino también por la frecuencia con que es posible violarla. Es un punto importante porque continuamente la curiosidad y el beneficio personal se oponen al respecto de la discreción. No parece descubrirse que toda falta de discreción mina la propia fuente de trabajo, la propia imagen y, sobre todo, la propia dignidad. Al final, el daño a la organización aunque parezca mínimo, la mala reputación y el desgaste interior, afectan a aquél que creía estar sacando ventaja de su posición.

Además, es posible que cada organización, desde luego implante medidas preventivas, correctivas y punitivas, las cuales, sin embargo, no pueden sustituir nunca la convicción moral de su personal.

**2.9 No ocultará hechos o circunstancias que en conciencia deban ser revelados a los inversionistas externos y acreedores, manteniendo la veracidad y calidad de la información con una actitud siempre sincera, pero presentando las realidades y capacidades de su empresa con habilidad.**

La habilidad en la presentación de la información no significa *ni la mentira ni el "doble"*, sino *la obligación de informar suficientemente, no excesivamente. Y la suficiencia de la información no es sólo la cantidad, sino también y especialmente la calidad de la información.*

Información que tiene por función posibilitar a cada parte la defensa de sus intereses y la coordinación de esfuerzos.

**2.10 Formulará sus informes financieros con la suficiente diligencia, objetividad y honradez, de modo que proporcionen la protección requerida a inversionistas y acreedores y permitan conocer adecuadamente y oportunamente cuáles han sido los efectos de la gestión administrativa.**

Esta es una de las formas concretas y más relevantes para cumplir con la exigencia de veracidad y calidad de la norma anterior. Los informes financieros representan una actividad en la que el responsable financiero es insustituible. Su punto de vista particular no puede ser omitido, es decir, un informe nunca es totalmente objetivo; pero siempre ha de prevalecer la diligencia para evitar dar datos imaginarios o poco estudiados y la honradez para que las propias opiniones no deformen, sino que enriquezcan.

- 2.11 Mantendrá siempre una actitud de sinceridad y buena fe** en relación con los auditores externos, proporcionando la información necesaria y haciendo de su conocimiento cualquier hecho relevante que deba ser considerado para que puedan desarrollar con éxito su función revisora y dictaminadora.

La candidez puede poner en peligro la permanencia de la empresa. La ocultación puede afectar la confianza que el público deposita en los estados financieros dictaminados, comprometer la reputación del auditor y llevar las conclusiones que impidan resolver problemas actuales de la organización. Sin embargo, la buena fe y el apego a los límites de los procedimientos de auditoría no se encuentran en oposición; en ambos deben guiarse hacia el mismo objetivo común: el buen desempeño de la auditoría.

- 2.12 Aplicará con honestidad sus conocimientos y su sano criterio**, para que, a través de una adecuada estrategia fiscal, la empresa pueda cumplir con sus obligaciones impositivas con el menor sacrificio de sus intereses, con la sola limitación de los principios de la justicia social; evitando la evasión y la simulación, consciente de que actuará como mediador entre los intereses de la empresa y los del gobierno, cuya función social es irrecusable.

Los impuestos son una forma concreta y generalmente eficaz para que las empresas contribuyan a que el Gobierno cumpla con sus funciones. Sin embargo, tampoco es excepción el encuentro con las leyes fiscales injustas o excesivas, en cuya caso la primera acción es la de como ciudadanos y como organismos participar en la vida cívica y política del país. La segunda es la de ejecutar una estrategia fiscal que, sin violar las leyes y, sobre todo, las exigencias del bien común, minimice el impacto impositivo sobre la organización. La evasión, mediante la simulación, es ilícita. Pero quien se ocupe sólo de cumplir con las disposiciones fiscales para evitar riesgos, está perjudicando a su empresa por falta de agresividad y conocimientos.

6280

### 3. Principios de regulación del ejecutivo de finanzas con la sociedad:

#### El ejecutivo de finanzas:

- 3.1 Desarrollará constantemente su capacidad técnica** como un compromiso que tiene ante la sociedad, dada la trascendencia socioeconómica de su función a través de la que puede contribuir al incremento de la productividad como factor básico en la solución de los problemas sociales.

No es extraño encontrar a quienes piensan que el beneficio social y el personal se oponen. Esta visión miope del trabajo supone que lo que unos ganan lo pierden los demás, renuncia a la posibilidad de generar riqueza (y no sólo repartirla) y niega la evidencia de que unos necesitamos de otros. Por ello, ha de concluirse que el primer compromiso social de la empresa y de sus miembros es el de hacer bien lo que hacen, porque generando riqueza es como la empresa se posibilita para permanecer y, por lo tanto, para brindar bienes, servicios y empleos permanentes a los miembros de la sociedad.

Generar riqueza no es sólo una conveniencia para las empresas, sino una obligación social. O sea, que la generación de riqueza ha de realizarse sirviendo

a la sociedad y para ésta la existencia y buen funcionamiento de ente empresarial significan también una conveniencia.

- 3.2 Aplicará su capacidad profesional** a fin de orientar las políticas económicas de su empresa, de modo que contribuyan eficazmente al bienestar material y social en el medio en que se desarrolla, promoviendo así un orden social equilibrado.

A pesar de lo anteriormente señalado, es posible desvirtuar el papel social de la empresa, *limitando sus beneficios a un sector particular y violentando el estado social por una desequilibrada distribución de las riquezas. A fin de que esto no suceda, los miembros de la organización tienen la obligación de encaminar los objetivos de la empresa hacia el equilibrio. De otro modo, no sólo sufre una injusticia la sociedad, sino que tarde o temprano la misma empresa pierde su vigor.*

- 3.3 Promoverá, en lo posible, el bienestar social en aquellas áreas en las que tenga capacidad para cooperar más allá de sus obligaciones estrictamente profesionales.**

Esta norma señala un paso adelante del anterior. Se refiere a la capacidad que tienen ciertas estructuras sociales, como la empresa, para subsidiar bajo ciertas circunstancias a grupos o personas menos favorecidas. Ejercer una tutela que permita que una parte crezca ayudando y la otra siendo ayudada, hasta adquirir la capacidad para sostenerse por sí misma. En primer lugar, propone que las empresas desarrollen a sus propios clientes y proveedores; pero se amplía luego hacia un ámbito mucho más extenso. No se trata de que las estructuras más amplias y fuertes absorban los problemas o las capacidades de las más pequeñas, sino de proteger el ser y la vida de los individuos y comunidades, tanto de sus mismas debilidades, como de los abusos de otros.

- 3.4 Participará en el mejoramiento y mantenimiento de las condiciones cívicas propicias para el bien común.** Lo cual implica la participación en aquellas cuestiones públicas en que se ve requerida su propia competencia profesional.

Ya al hablar sobre la injusticia de ciertas leyes fiscales hicimos referencia a esta obligación de participar cívicamente. Desde luego, la cuestión impositiva no es el único punto en el que la empresa se encuentra especialmente involucrada con las condiciones políticas de su país. Pero debe tenerse cuidado de que los individuos, las empresas o los grupos organizados de empresas no cumplan una función reaccionaria, es decir, que no se limiten a equilibrar los abusos del gobierno o de otros sectores sociales; porque se tiene el peligro de radicalizar las recomendaciones y de perder peso ante la opinión pública. **No se trata de defenderse como sector, sino de favorecer al sector como parte de la sociedad** y, por lo tanto, de favorecer a la salud social.

- 3.5 Tendrá presente** en aquellas situaciones en las que se desate un conflicto entre los intereses económicos de la empresa y los de la sociedad o entre los intereses particulares de los dueños y los de la organización que todo acto económico que suponga lucro, para ser lícito deberá procurar los intereses particulares sólo hasta el punto que puedan armonizarse con el bien común.

La justicia social exige una constante voluntad de dar a la comunidad lo que le corresponde. El bien común no es nada si no es bien de los individuos; pero los individuos pueden adquirir cierto estado de poder y riqueza en el que se hallan capacitados para abusar; por ello, ha de observarse atentamente que ningún hombre puede ser mutilado de sus propios derechos. Ha de tenerse en cuenta que cada quien debe contribuir al bien común proporcionalmente: quien tiene más debe contribuir con más. Convencidos de que el mismo bien común es salvaguardia y garantía del propio bien personal; por lo que, a la larga, quien presta sus servicios se ve beneficiado también a título personal.

#### 4. Principios que regulan la relación del ejecutivo de finanzas con sus colegas:

##### El ejecutivo de finanzas:

- 4.1 **Cuidará sus relaciones con sus colaboradores**, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.
- 4.2 **Transmitirá sus conocimientos a todos aquéllos que depende de él** en cuanto a su formación, manteniendo las más altas normas profesionales y de conducta y contribuyendo al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.
- 4.3 **No competirá en el ofrecimiento de sus servicios profesionales**, utilizando procedimientos que vayan en contra del buen nombre de otros ni engañando u ocultando a fin de sacar ventajas.
- 4.4 **Se abstendrá de ofrecer sus servicios** a clientes de otro colega, aunque tiene el derecho de atender a quienes acudan a él para solicitárselo.
- 4.5 **Se limitará a actuar** dentro del ámbito convenido en caso de que un colega le solicite sus servicios para un trabajo independiente.



---

**Boletín 6290**

**GUÍA DE AUDITORÍA RELATIVA A INSTRUMENTOS FINANCIEROS DERIVADOS**

**ÍNDICE**

	<b>PÁRRAFOS</b>
Objetivo de la guía .....	1
Alcance de la guía .....	2 al 5
Procedimientos de auditoría .....	6 al 20
Objetivos de la auditoría .....	21 al 36
Declaraciones de la administración .....	37
Fecha de revisión y actualización .....	38

---



---

**Boletín 6290**

**GUÍA DE AUDITORÍA RELATIVA A INSTRUMENTOS  
FINANCIEROS DERIVADOS**

**Objetivo de la guía**

- 1 El objetivo de la presente guía es recomendar procedimientos de auditoría a ser utilizados por el auditor en la revisión de instrumentos financieros derivados. Dichos procedimientos pueden ser diseñados por el auditor en cada revisión en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada entidad.

**Alcance de la guía**

- 2 Esta guía incluye recomendaciones de procedimientos de auditoría que pueden ser aplicados por el auditor en la revisión de instrumentos financieros derivados de todas las entidades.

Para efectos de la presente guía, un derivado es aquel contrato que reúne todas las siguientes características:

- 3
  - a) Tiene uno o más subyacentes e incorpora uno o más montos notacionales (montos de referencia) o condiciones de pago, o ambos; dichos conceptos determinan el monto de la liquidación o liquidaciones y, en algunos casos, si se requiere o no la liquidación.
  - b) Requiere de inversión neta inicial nula o pequeña respecto a otro tipo de contratos que incorporan una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado, y
  - c) Sus términos requieren o permiten una liquidación neta. El contrato puede ser liquidado de manera neta a través de medios o mecanismos que se encuentran fuera del mismo, o bien, estipula la entrega de un activo que coloca al receptor en una posición sustancialmente similar a la liquidación neta.
- 4 Una entidad puede contratar un derivado para fines de negociación (especulación) o como cobertura total o parcial de exposiciones a riesgos financieros ya reconocidos en el balance general, o aún no reconocidos en él. Basado en el perfil de riesgo financiero cubierto, se identifican tres modelos de coberturas asociadas a:
  - a) Fluctuaciones en el valor justo o razonable, conocidas como coberturas de valor razonable, que cubren activos o pasivos reconocidos en el balance general o una porción de éstos, así como compromisos en firme aún no reconocidos.
  - b) Exposiciones a fluctuaciones cambiarias relacionadas con inversiones en activos y pasivos denominados en monedas extranjeras o con tenencias o inversiones netas en una o más subsidiaria(s) ubicada(s) en el extranjero.
  - c) Exposiciones a variaciones en flujos de efectivo (conocidas como coberturas de flujos de efectivo), asociados a activos o pasivos reconocidos en el balance general

o, a una porción de éstos, así como a transacciones pronosticadas altamente probables.

- 5 La guía se aplica a las actividades de cobertura en las cuales la entidad designa a un instrumento financiero derivado o en casos especiales, un instrumento financiero no derivado, como cobertura de riesgos, para los cuales se permite el tratamiento contable de cobertura.

### Procedimientos de auditoría

- 6 El auditor requiere de conocimientos especiales para planear y aplicar los procedimientos de auditoría para la revisión de instrumentos financieros derivados.
- 7 Algunos ejemplos de dichos procedimientos de auditoría, así como de los conocimientos requeridos son los siguientes:
  - a) Obtener el entendimiento de los sistemas de información que la entidad utiliza para los derivados, incluyendo los servicios proporcionados por una organización prestadora de servicios, lo cual puede requerir que el auditor posea aptitudes o conocimientos especiales en relación con aplicaciones de cómputo, cuando información importante sobre derivados es transmitida, procesada, archivada o accedida electrónicamente.
  - b) Identificar los controles puestos en operación por alguna organización de servicios que preste servicios a una entidad que sean parte de su sistema de información sobre derivados, lo cual puede requerir que el auditor entienda las características de operación de entidades de una determinada industria.
  - c) Entender la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados para las aseveraciones sobre derivados, lo cual puede requerir que el auditor posea conocimientos especiales, debido a la complejidad de dichos principios. Asimismo, un instrumento financiero derivado puede tener características complejas que requieren que el auditor posea conocimientos especiales para revisar la valuación y revelación del derivado, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Por ejemplo, las características de derivados implícitos en contratos o convenios pueden requerir de un tratamiento contable por separado al de un instrumento financiero derivado, y las complejas estructuras de precios pueden aumentar la complejidad de los supuestos utilizados para estimar el valor razonable de un derivado.
  - d) Entender la determinación de los valores razonables de derivados, incluyendo lo adecuado de los diversos tipos de modelos de valuación y la razonabilidad de los factores y supuestos principales, lo cual puede requerir conocimiento de los conceptos de valuación.
  - e) Evaluar el riesgo inherente y riesgo de control relativos a las aseveraciones sobre derivados empleadas en las actividades de cobertura, lo cual puede requerir el entendimiento de conceptos de administración de riesgo general y estrategias de administración de activos o, pasivos, incluyendo valuación y medición de efectividad de cobertura, basada en métodos estadísticos sólidos para sustentar, brindar o, en su caso, seguir el tratamiento de contabilización especial con fines de cobertura.

- 8 El auditor puede planear obtener la asistencia de colaboradores de la firma de auditoría a la que pertenece, o de otros profesionales externos, que posean la experiencia y los conocimientos necesarios (ver Boletín 4080, *Efectos del trabajo de un especialista en el trabajo del auditor*) para participar en la revisión de instrumentos financieros derivados.

### Materialidad y riesgo de auditoría

- 9 Los derivados, por su naturaleza y definición, son instrumentos "apalancados", lo cual implica que requieren poco o nulo desembolso para concertarse; sin embargo, las pérdidas o ganancias que generan, suelen ser importantes, dependiendo de los movimientos del(los) subyacente(s) y los nocionales asociados al derivado. Lo anterior, a su vez, puede originar que estos instrumentos no sean reconocidos en el balance general a su valor razonable, hasta en tanto no se liquiden, contrario a lo dispuesto por los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 10 El Boletín 3030, *Materialidad en planeación y desarrollo de una auditoría* de las normas y procedimientos de auditoría, proporciona orientación sobre la consideración por parte del auditor sobre el riesgo de auditoría y materialidad al planear y realizar una auditoría de estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Asimismo, requiere que el auditor determine los procedimientos para obtener razonable certeza de detectar errores o irregularidades de las aseveraciones sobre instrumentos financieros derivados que, sumados a los errores o irregularidades de otras aseveraciones, pueden ocasionar que los estados financieros en su conjunto contengan información inexacta. Al determinar dichos procedimientos, el auditor debe considerar el riesgo inherente y riesgo de control referente a dichas aseveraciones. Asimismo, el auditor puede considerar el trabajo efectuado por los auditores internos de la entidad al determinar los procedimientos a aplicar (ver Boletín 6050, *Guía de auditoría para el estudio y evaluación de la función de auditoría interna*).

6290

### Evaluación del riesgo inherente

- 11 El riesgo inherente respecto a una aseveración sobre un instrumento financiero derivado, es su susceptibilidad a errores o irregularidades significativos, asumiendo que no hay controles correspondientes.
- 12 A continuación se detallan algunos ejemplos de las consideraciones que pueden afectar la evaluación del auditor del riesgo inherente respecto a aseveraciones sobre un instrumento financiero derivado:
- a) Objetivos de la administración. El uso de derivados en entidades no financieras, implica el riesgo de inexistencia de controles, o en su caso, una definición no explícita en materia de las políticas y de gobierno corporativo mínimo requerido, asociado a instrumentos financieros derivados. Lo anterior, conlleva la falta de una definición formal de los límites de pérdidas que el Consejo de Administración está dispuesto a asumir por la contratación de instrumentos financieros derivados, el tipo de instrumentos a utilizar, las exposiciones a riesgo (nacionales o porción de éstos) a cubrir, las personas autorizadas para llevar a cabo estas operaciones por parte de la entidad, entre otros aspectos. Los requerimientos de contabilidad basados en los objetivos de la administración, cuando éstos se orientan al uso de derivados, exclusivamente con fines de cobertura, pueden aumentar el riesgo inherente respecto a ciertas aseveraciones. Por ejemplo, en respuesta al objetivo de

la administración de reducir el riesgo de pérdidas por cambios en las condiciones del mercado, la entidad puede contratar instrumentos financieros derivados como cobertura. El empleo de coberturas está sujeto al riesgo de que las condiciones de mercado cambien en una forma diferente a la esperada cuando se designó e instrumentó la cobertura y ésta, ya no resulte eficaz. Eso incrementa el riesgo inherente respecto a ciertas aseveraciones sobre derivados, porque en dichas circunstancias, la aplicación continua del tratamiento contable de coberturas no estaría de conformidad con las Normas de Información Financiera.

- b) La complejidad de las características del instrumento financiero derivado. La complejidad de las características del instrumento financiero derivado, puede aumentar la complejidad de las consideraciones de medición y revelación requeridas por los principios de contabilidad generalmente aceptados. Por ejemplo, los pagos de intereses de un documento estructurado podrían estar basados en dos o más factores, como son una o más tasas de interés y el precio de mercado de ciertos títulos accionarios. Una fórmula puede indicar la interacción de los factores, tal como una tasa de interés prescrita menos un múltiplo de otra tasa. El número e interacción de los factores puede incrementar el riesgo inherente respecto a aseveraciones sobre el valor razonable del documento. Asimismo, existen instrumentos estructurados del tipo "altamente apalancados", que pueden llevar a que el tenedor de los mismos, llegue a perder gran parte o el total del principal invertido en el mismo.
- c) Si la operación que originó el derivado o valor implicó el intercambio de efectivo. Los derivados que no impliquen intercambio inicial de efectivo están sujetos a un mayor riesgo de no identificarlos para consideraciones de valuación y revelación. Por ejemplo, un contrato adelantado de divisas que no se reconoce inicialmente porque la entidad no paga efectivo alguno para celebrar el contrato, está sujeto a un mayor riesgo de no identificarse para su ajuste posterior a valor razonable. De la misma manera, la combinación de opciones vendidas y adquiridas a un costo de prima cero, no implican desembolso alguno por parte de la entidad; sin embargo, conllevan derechos y obligaciones asumidas que deben de ser valuadas y reconocidas en el balance general a su valor razonable.
- d) La experiencia de la entidad con el instrumento financiero derivado. Cuando una entidad carece de experiencia o entendimiento de los riesgos asociados a derivados o estrategias basadas en derivados, se incrementa el riesgo inherente respecto a las aseveraciones correspondientes. Asimismo, cuando una entidad hace uso intensivo de estos instrumentos y adolece de los sistemas, procesos y controles adecuados para dar seguimiento a los mismos, aumenta el riesgo inherente respecto a las aseveraciones correspondientes. Por ejemplo, bajo un nuevo acuerdo, una entidad puede pagar una pequeña aportación o margen para celebrar un contrato de futuros de divisas, a fin de cubrir el riesgo cambiario asociado a compras realizadas a un proveedor en el extranjero. La falta de experiencia de la entidad con tales derivados puede ocasionar la contabilización incorrecta del depósito, tal como darles el tratamiento de costo de inventario o, en su caso, de un anticipo a proveedores, aumentando así el riesgo de que el contrato no se identifique para su ajuste posterior a valor razonable.
- e) Si un derivado es independiente o es un componente derivado de un convenio. Los componentes derivados (derivados implícitos) son menos probables de identificar por parte de la administración, lo cual aumenta el riesgo inherente respecto a

ciertas aseveraciones. Por ejemplo, una opción para convertir el capital insoluto de un contrato crediticio en títulos accionarios es menos probable de identificar para efectos de valuación y revelación si existe una cláusula en el contrato de que se trata de un convenio independiente. De igual forma, un documento estructurado puede incluir una estipulación de pagos relacionados con fluctuaciones en un índice bursátil o precios de bienes o productos básicos, que requiere de un distinto tratamiento contable.

- f) Si factores externos afectan la aseveración. Las aseveraciones sobre derivados pueden verse afectadas por una variedad de riesgos relacionados con factores externos, tales como:
- i. Riesgo crediticio (en un contexto de derivados), que expone a la entidad al riesgo de incurrir en una pérdida como resultado de que la contraparte del derivado incumpla con su obligación hacia la entidad.
  - ii. Riesgo de mercado, que expone a la entidad al riesgo de incurrir en una pérdida debido a cambios adversos en los factores de mercado que afectan el valor razonable de un derivado, como las tasas de interés, paridad cambiaria, productos de consumo e índices de mercado para los títulos accionarios.
  - iii. Riesgo base, que expone a la entidad al riesgo de incurrir en una pérdida o abandonar el tratamiento contable con fines de cobertura, debido a que ésta puede resultar ineficiente durante el plazo de la misma. El riesgo base es la diferencia entre el valor razonable o flujos de efectivo del bien protegido con la cobertura y el valor razonable o flujos de efectivo del derivado de cobertura. La entidad está sujeta al riesgo de que los valores razonables o flujos de efectivo fluctúen fuera del rango de cobertura satisfactoria, de manera que ésta ya no resulte eficaz.
  - iv. Riesgo legal, que expone a la entidad a incurrir en una pérdida como consecuencia de una acción legal que invalide o impida el cumplimiento por una o ambas partes de un contrato de derivados.
  - v. A continuación se describen algunos ejemplos de la forma en que los cambios en factores externos pueden afectar las aseveraciones sobre derivados y valores:

El aumento de riesgo crediticio, incide en la probabilidad de recuperar el monto que a la fecha se ha reconocido como activo a favor de la entidad. Lo anterior se traduce en la necesidad de incrementar la tasa de descuento de los flujos esperados a recibir en la operación derivada, castigando así el valor del activo reconocido.

Los cambios significativos y la volatilidad en las tasas generales de interés, incrementan el riesgo inherente respecto a la valuación de derivados, cuyo valor es afectado de manera considerable por las tasas de interés.

El valor razonable de un contrato adelantado de divisas se verá afectado por fluctuaciones cambiarias y el valor spot de la divisa.

- g) La naturaleza evolutiva de los derivados y los principios de contabilidad generalmente aceptados. A medida que se desarrollan nuevas formas de derivados, es posible que

no se emitan guías interpretativas de contabilidad sino hasta después de que se utilizan ampliamente dichos derivados en el mercado.

- h) Dependencia significativa de partes externas. Una entidad que depende de la experiencia o conocimientos externos puede ser incapaz de objetar debidamente la metodología o supuestos de especialistas. Esto puede ocurrir, por ejemplo, cuando un especialista valuador valúa un instrumento derivado. Asimismo, los contratos marco utilizados al formalizar las operaciones financieras derivadas, suelen remitir la valuación del instrumento a la contraparte financiera que origina la operación, lo cual impide la posibilidad de que la otra parte impugne dicha valuación en caso de discrepancia con respecto al modelo interno de ésta última.
- i) La complejidad de la contabilización de derivados, especialmente cuando se instrumentan con fines de cobertura. Entre los aspectos que añaden complejidad, se encuentra la posibilidad de que se presenten prepagos o liquidaciones ya sea parciales o totales, tanto al inicio como durante la vigencia del derivado, lo cual puede originar que estos instrumentos ya no cumplan con la definición de derivado o, en su caso, considerar que se inicia un nuevo derivado, a fin de no manipular los cambios en el valor razonable de los derivados en los resultados del ejercicio. Asimismo, es necesario verificar que los requisitos de designación y documentación de las relaciones de cobertura -incluyendo evaluación de efectividad-, se lleven a cabo de manera oportuna y no posterior a la instrumentación de la cobertura. El concepto de valor razonable, conlleva la necesidad de utilizar como insumos, curvas de valores de compra y venta evitando curvas de valores intermedios para su obtención, de tal manera que los montos reconocidos en el balance general, reflejen el monto que efectivamente recibiría o liquidaría una entidad en caso de concluir anticipadamente o al cierre de la operación. En caso de utilizar opciones con fines de cobertura, la normatividad contable permite basar la cobertura, ya sea en términos de cambios en el valor intrínseco de éstas o, en su caso, al valor mínimo de las mismas, teniendo la necesidad de bifurcar efectos entre balance general y resultados. Las operaciones con derivados, suelen requerir el establecimiento o recepción de colaterales, que cuando son fijados por la entidad, requieren revelaciones en materia de restricción de los mismos. Existen operaciones financieras derivadas, que aunque se contratan a cierta fecha, sus efectos inician a partir de una fecha futura, inclusive más allá del período contable actual, lo cual puede conllevar la idea de que se trata de derivados cuyos derechos y/o obligaciones, no deben reconocerse desde su contratación.
- j) Los principios de contabilidad generalmente aceptados pueden requerir la determinación de supuestos sobre condiciones futuras. A medida que aumenta el número y subjetividad de esos supuestos, también aumenta el riesgo inherente respecto a errores o irregularidades importantes relativas a ciertas aseveraciones. De la misma manera, el riesgo inherente respecto a aseveraciones sobre cobertura de flujos de efectivo esperados, asociados a transacciones pronosticadas, fluctúan con la subjetividad de los supuestos sobre probabilidad, tiempo y montos de futuros flujos de efectivo.

### Evaluación del riesgo de control

- 13 Es necesario que el auditor obtenga entendimiento del control interno que le permita:
- a) Identificar los posibles errores o irregularidades en las aseveraciones.

- b) Considerar factores que afecten el riesgo de que los errores o irregularidades serían significativos para los estados financieros.
  - c) Diseñar pruebas de controles, cuando sea aplicable.
  - d) Diseñar pruebas sustantivas.
- 14 Los controles deben estar relacionados con los objetivos de la administración para la emisión de informes financieros, la revelación de operaciones celebradas y el cumplimiento de compromisos.
- 15 Para lograr sus objetivos, la administración de una entidad con varias operaciones de instrumentos derivados, puede implantar controles que requieran, entre otros:
- a) Establecimiento de un comité que apruebe el uso de cualquier nuevo instrumento financiero derivado, incluyendo su análisis en materia de riesgos, procesos, sistemas, procedimientos de auditoría interna y aspectos fiscales y contables.
  - b) Supervisión por parte de personal de control que sea totalmente independiente de las actividades con derivados, que dé seguimiento al riesgo aprobado por los accionistas de la entidad en relación con operaciones con derivados.
  - c) Que el personal encargado de la operación y control de instrumentos financieros derivados, obtenga antes de exceder los límites previamente aprobados, la autorización del Consejo de Administración o de los funcionarios designados por éste, que sean independientes de las partes que realizan actividades relacionadas con instrumentos financieros derivados.
  - d) Que el Consejo de Administración o los funcionarios designados por éste, estén disponibles para atender debidamente los excesos en los límites y divergencias de las estrategias aprobadas relativas a derivados.
  - e) La comunicación exacta de las posiciones con derivados a los órganos o funcionarios encargados de la evaluación de riesgos.
  - f) La realización de conciliaciones apropiadas para asegurar la integridad de la información relativa a toda la gama de derivados, incluyendo cualquier instrumento financiero derivado nuevo o existente.
  - g) Que operadores de derivados, administradores de riesgos y miembros del Consejo de Administración o funcionarios designados por éste, definan restricciones sobre las operaciones a realizar con instrumentos financieros derivados y justifiquen los excesos a los límites establecidos que se identifiquen.
  - h) Que miembros del Consejo de Administración o ejecutivos designados por éste, un grupo independiente o una persona designada por la administración, lleven a cabo revisiones con regularidad de los controles identificados y resultados financieros de las actividades relativas a instrumentos financieros derivados, a fin de determinar si se están implantando con eficiencia controles y si se están logrando los objetivos y estrategias de negocios de la entidad.

- i) La revisión de límites dentro del contexto de cambios de estrategia, tolerancia de riesgo de la entidad y condiciones de mercado.
  - j) Procedimientos de confirmación, liquidación de las operaciones y administración de colaterales asociados a estas operaciones, por parte de áreas independientes a las que instrumentan las operaciones.
  - k) Metodologías que sean establecidas por el área de administración de riesgos, tendientes a la obtención de valores razonables internos, medir el riesgo de las posiciones, incluyendo la incidencia de los factores de riesgo y el seguimiento de la efectividad de cobertura, así como procesos tendientes a establecer el protocolo para impugnar precios confirmados por contrapartes financieras que muestren discrepancias con respecto al modelo interno.
- 16 El grado de entendimiento del control interno sobre los instrumentos derivados y valores que obtenga el auditor, depende de la suficiencia de la información que necesita para identificar los tipos de posibles errores o irregularidades, considerar los factores que afectan el riesgo de existencia de errores o irregularidades, diseñar las pruebas de controles en los casos aplicables y diseñar pruebas sustantivas. El entendimiento obtenido puede incluir controles sobre las operaciones con derivados desde su inicio hasta su inclusión en los estados financieros y puede abarcar los controles establecidos por la entidad y por organizaciones prestadoras de servicios cuyos servicios sean parte de los sistemas de información de la entidad.
- 17 Los sistemas de información comprenden los procedimientos, ya sea automáticos o manuales y los registros establecidos por una entidad para iniciar, registrar, procesar y reportar sus operaciones y para mantener la responsabilidad de los activos, pasivos y capital accionario correspondiente.
- 18 Después de obtener entendimiento del control interno sobre las operaciones con derivados, es recomendable que el auditor evalúe el riesgo de control respecto a las aseveraciones correspondientes. Si el auditor planea considerar el riesgo de control como inferior al mínimo para una o más aseveraciones respecto a derivados, debe identificar los controles específicos correspondientes a las aseveraciones que probablemente eviten o detecten errores o irregularidades significativas que se hayan puesto en operación, ya sea por la entidad o bien por la organización prestadora de servicios, y obtener evidencia comprobatoria sobre su eficacia de operación.
- 19 Al planear los procedimientos de auditoría para las aseveraciones referentes a derivados, es conveniente que el auditor considere la magnitud y la estructura de la organización de la entidad, la naturaleza de sus operaciones, los tipos, frecuencia y complejidad de sus operaciones con derivados y sus controles sobre dichas operaciones. Por ejemplo, si la entidad tiene una variedad de instrumentos derivados que se reporten a valor razonable estimado utilizando modelos de valuación, el auditor puede reducir los procedimientos sustantivos respecto a aseveraciones de valuación reuniendo evidencia comprobatoria respecto a los controles sobre el diseño y uso de los modelos, incluyendo los supuestos significativos y evaluando su eficacia de operación.
- 20 En algunas circunstancias, puede no resultar práctico o posible para el auditor reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable sin identificar los controles puestos en operación por la entidad o por una organización prestadora de servicios y reunir

evidencia comprobatoria sobre la eficacia de operación de dichos controles. Por ejemplo, si la entidad tiene un número considerable de operaciones con derivados, el auditor probablemente no puede reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable para las aseveraciones respecto a la existencia de ingresos por concepto de tales valores, incluyendo pérdidas y ganancias derivadas de ventas, sin identificar los controles sobre la autorización, registro, custodia y segregación de obligaciones relacionadas con dichas operaciones y reunir evidencia comprobatoria sobre su eficacia de operación.

### Objetivos de auditoría

- 21 Dentro de los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos a instrumentos financieros derivados, se incluye la revisión de las siguientes aseveraciones:
- Existencia u ocurrencia
  - Integridad
  - Derechos y obligaciones
  - Valuación y distribución
  - Presentación y revelación

### Existencia u ocurrencia

- 22 Las aseveraciones sobre existencia u ocurrencia se refieren a si los instrumentos derivados reportados en los estados financieros existen a la fecha de éstos y se refieren a si efectivamente se llevaron a cabo las operaciones con instrumentos financieros derivados reportados en los estados financieros, como un activo o un pasivo, o como parte de los ingresos, la utilidad integral o los flujos de efectivo.
- 23 A continuación se enumeran, de forma enunciativa y no limitativa, procedimientos sustantivos que pueden aplicarse en la revisión relativa a la existencia u ocurrencia de aseveraciones referentes a los instrumentos financieros derivados:
- Obtener confirmación de las contrapartes identificadas, incluyendo las correspondientes a emisiones de warrants o títulos opcionales.
  - Obtener confirmación de la contraparte de las operaciones liquidadas.
  - Obtener confirmación de la contraparte de operaciones pendientes de liquidar.
  - Inspección física y estudio del contrato de instrumentos financieros derivados y, en su caso, análisis de las implicaciones legales.
  - Lectura de los acuerdos corporativos, incluyendo minutas de comités u otros órganos corporativos relacionados con las operaciones de derivados.
  - Verificar que cuando un derivado es designado como cobertura, este hecho quede asentado como tal en documentación formal que sustente la designación. Esta

documentación debe conservarse en un expediente o archivo relativo a coberturas y estar disponible para su revisión por los auditores internos y externos.

- g) Inspección de convenios subyacentes y otras formas de documentación de soporte, que consten por escrito o en forma electrónica, tales como confirmaciones, respecto a los términos del instrumento financiero derivado.
- h) Inspección y estudio de documentación de soporte del instrumento financiero derivado, correspondiente a la realización o liquidación posterior al cierre del periodo que se reporta.
- i) Aplicación de procedimientos analíticos.

### Integridad

- 24 Las aseveraciones sobre integridad se refieren a que todos los instrumentos financieros derivados contratados o adquiridos por la entidad se incluyen en los estados financieros. Integridad también se refiere a que todas las ganancias y pérdidas provenientes de operaciones con instrumentos financieros derivados, se incluyen en los estados financieros como parte de los ingresos, la utilidad integral, los flujos de efectivo y mediante su revelación en las notas a los estados financieros.
- 25 El alcance de los procedimientos sustantivos referentes a la integridad, pueden variar en relación con el nivel evaluado del riesgo de control. Además, es conveniente que el auditor considere que en virtud de que los derivados puede no implicar un intercambio inicial de una contraprestación tangible, suele ser difícil limitar a un nivel aceptable el riesgo de auditoría relativo a las aseveraciones sobre la integridad de los instrumentos financieros derivados, cuando el de riesgo de control ha sido evaluado como al nivel máximo.
- 26 A continuación se enumeran, de forma enunciativa y no limitativa, procedimientos sustantivos que pueden aplicarse para la revisión de las aseveraciones relativas a la integridad de los instrumentos financieros derivados:
  - a) Solicitar a la contraparte de un derivado que proporcione información al respecto.
  - b) Solicitar a las contrapartes con quienes frecuentemente la entidad contrata instrumentos financieros derivados y sobre las cuales los registros contables indican que actualmente no hay operaciones contratadas con instrumentos financieros derivados, que confirmen esta situación.
  - c) Inspeccionar los contratos de los instrumentos financieros y otros contratos a fin de identificar la existencia de clausulado que permita identificar la existencia de derivados implícitos. Estos otros contratos, suelen ser contratos de arrendamiento puro, intangibles, etcétera.
  - d) Inspeccionar la documentación existente, por escrito o en forma electrónica, correspondiente a actividades posteriores al cierre del periodo que se reporta.
  - e) Aplicar procedimientos analíticos.

- f) Comparar los estados de cuenta actual y los anteriores, a fin de identificar activos que se hayan dado de baja y aplicar procedimientos de revisión con el objeto de verificar que dichas disposiciones se hayan registrado adecuadamente, en cuanto al tratamiento de ingresos y gastos derivados de ellas.
- g) Lectura de otra información como actas de asambleas de accionistas, juntas del consejo de administración o de los comités de finanzas, de inversiones, u otros.
- 27 Una de las características de los instrumentos derivados es que pueden implicar solamente un compromiso a cumplir bajo un contrato y ningún intercambio inicial de una contraprestación tangible. Por tanto, no es conveniente que los auditores planeen pruebas relativas a la aseveración sobre integridad y se enfoquen exclusivamente a revisar la evidencia correspondiente a cobros y pagos de efectivo.
- 28 Para probar la integridad, es conveniente que los auditores consideren:
- a) Hacer indagaciones, revisar contratos y leer otra información como actas de asambleas de accionistas, juntas del consejo de administración o de comités de finanzas, inversiones u otros.
- b) Obtener información sobre aspectos de las actividades de operación que pudieran representar riesgos que se encuentren cubiertos mediante instrumentos derivados. Por ejemplo, si la entidad realiza negocios con entidades extranjeras, es conveniente indagar sobre cualquier acuerdo que la entidad haya celebrado para la compra de divisas extranjeras.
- c) Si una entidad se desenvuelve en una industria en la cual son comunes los contratos de bienes o productos genéricos, es conveniente que el auditor se cerciore de la existencia de cualquier contrato de suministro o proveeduría de bienes o productos genéricos con precios fijos que tengan vigencia inusual o impliquen cantidades grandes poco usuales.
- d) Indagar si la entidad ha convertido deuda que devengue intereses de tasa fija a variable, o viceversa, mediante el empleo de instrumentos financieros derivados (*swaps*).
- 29 Los instrumentos derivados pueden no implicar un intercambio inicial de una contraprestación tangible. Si una o más entidades prestan servicios que sean parte del sistema de información de instrumentos financieros derivados de la entidad, el auditor quizá no pueda limitar de manera suficiente el riesgo de auditoría respecto a aseveraciones sobre la integridad de los derivados sin obtener evidencia comprobatoria sobre la eficacia de operación de los controles, en una o más de las entidades prestadoras de servicios.

### Derechos y obligaciones

- 30 Las aseveraciones sobre derechos y obligaciones se refieren a la presentación en los estados financieros o en sus notas de los derechos y obligaciones correspondientes a instrumentos financieros derivados.

- 31 A continuación se enumeran, de forma enunciativa y no limitativa, procedimientos sustantivos que pueden aplicarse para revisar las aseveraciones sobre derechos y obligaciones referentes a los instrumentos financieros derivados:
- a) Confirmar con la contraparte de un derivado o con el tenedor de un título, los términos significativos, incluyendo la existencia de cualquier convenio modificatorio.
  - b) Revisar los convenios subyacentes, incluyendo confirmaciones y otra documentación de soporte que se encuentre, ya sea por escrito o en forma electrónica.
  - c) Considerar si los hallazgos de otros procedimientos de auditoría, tales como revisión de actas de asambleas de accionistas, juntas del consejo de administración y lectura de contratos y otros convenios, proporcionan evidencia sobre derechos y obligaciones, como dar en prenda valores en garantía o venderlos con el compromiso de recompra.

### Valuación y presentación

- 32 Las aseveraciones sobre la valuación y presentación de instrumentos derivados se refieren a la correcta determinación y revelación en los estados financieros conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Para efectos de la presente guía, un derivado es aquel contrato que reúne todas las siguientes características: estados financieros que se cuantificaron y se revelan conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 33 Es recomendable que las pruebas de las aseveraciones sobre valuación se diseñen de acuerdo con el método de valuación empleado para la cuantificación. Los principios de contabilidad generalmente aceptados requieren que los instrumentos financieros derivados únicamente se valúen a su valor razonable. Dichos principios pueden requerir también revelaciones sobre el valor de un derivado y especificar que las pérdidas por deterioro en valor se deben reconocer en los resultados del ejercicio antes de su realización.
- 34 A continuación, se enumeran en forma enunciativa y no limitativa, procedimientos sustantivos que pueden aplicarse para la revisión de las aseveraciones sobre valuación y distribución referentes a los instrumentos financieros derivados:
- a) Valuación inicial basada en la inversión neta inicial (costo de incursión). Los procedimientos para obtener evidencia sobre el costo de los valores o títulos pueden incluir:
    - i. La revisión de la documentación del precio de la inversión inicial neta, obteniendo una impresión de la pantalla de cotizaciones que muestre los precios vigentes al momento de concretar la operación, de tal manera que se deje evidencia que permita verificar que el precio concertado se encontraba dentro del rango de compra y venta en el mercado.
    - ii. Verificar que cuando la operación concertada no haya sido realizada a un precio justo o valor razonable, alguna de las contrapartes haya recibido o, en su caso, liquidado una cantidad de dinero o valores, tendientes a hacer "justa" la operación; esto es, que el valor presente de los flujos netos de efectivo sea igual

a cero en ese momento y que estas cantidades se amorticen durante la vigencia de la operación derivada, conforme al método del interés compuesto.

- iii. Evaluar la conclusión de la administración sobre la necesidad de reconocer la pérdida por deterioro que no sea temporal, originada por una reducción en el valor razonable del instrumento.
- b) Valuación basada en valor razonable. En relación con la valuación basada en valor razonable, el auditor podrá:
- i. Obtener evidencia que sustente las aseveraciones de la administración sobre el valor razonable de los instrumentos derivados y títulos medidos o revelados a valor razonable.
  - ii. Determinar si los principios de contabilidad generalmente aceptados especifican el método que se debe usar para determinar el valor razonable de los derivados de la entidad, y evaluar si la determinación de éste está acorde con el método de valuación especificado por dichos principios. En particular, en el caso de derivados con fines de cobertura tomar en consideración que:
    - Los contratos de forwards y futuros de divisas pueden, dependiendo de lo documentado en la designación de coberturas, basar la evaluación de efectividad en términos de cambios en el valor spot de una divisa con respecto a otra, o con base en cambios en el total del valor razonable del contrato.
    - En el caso de opciones, éstas pueden ser designadas con fines de cobertura, en base en cambios en el valor intrínseco o en cambios en el valor mínimo de la opción, lo cual conlleva efectos distintos en resultados y en el capital contable.
    - En el caso de coberturas sobre el valor razonable "en o fuera de balance general", se requiere no sólo obtener el valor razonable del derivado, sino del rubro sujeto a cobertura (activo, pasivo o compromiso en firme) y por el(los) riesgo(s) cubierto(s) solamente, enfrentando ambos en los resultados del ejercicio.
  - iii. Obtener evidencia que respalde las aseveraciones de la administración sobre el valor razonable determinado mediante el empleo de un modelo aplicando los procedimientos tales como:
    - Evaluar la razonabilidad del modelo. La evaluación de la razonabilidad de los modelos de valuación y cada uno de los supuestos usados en los modelos puede requerir considerable juicio y conocimientos de técnicas de valuación, factores de mercado que afecten el valor y las condiciones de mercado reales y previstas, particularmente en relación con derivados.
    - Determinar si el modelo de valuación es apropiado para el derivado al cual se aplica y si los supuestos utilizados son razonables y se encuentran debidamente sustentados. El auditor puede considerar necesaria la participación de un especialista para la evaluación del modelo.

- Verificar la razonabilidad de los insumos utilizados (curvas, precios, etc.) y la consistencia con que éstos están siendo utilizados. Asimismo, las metodologías de valuación y medición de la efectividad de coberturas genéricas, deben de ser consistentes conforme a la normatividad contable.
  - Comparar el valor razonable determinado con el correspondiente a operaciones subsecuentes o recientes. Sin embargo, no es conveniente utilizar un modelo de valuación para determinar el valor razonable cuando los principios de contabilidad generalmente aceptados requieren que dicho valor se determine empleando precios de última compra y venta cotizados en el mercado.
- iv. Evaluar la evidencia comprobatoria para sustentar el valor razonable del derivado, verificar que la cobertura sea altamente efectiva, y la aplicación de las diferencias del valor razonable contra los ingresos u otro ingreso integral. Estos procedimientos pueden requerir de juicio y conocimientos considerables.
  - v. Evaluar la conclusión de la administración respecto a la necesidad de reconocer en los resultados del ejercicio una pérdida por deterioro por reducción en el valor razonable, que no sea temporal.
  - vi. Aplicar procedimientos para detectar la presencia de liquidaciones parciales o por el total del derivado, ya sea al inicio de la operación derivada o durante la vigencia de la misma, de manera previa al vencimiento. Lo anterior requiere un tratamiento contable especial, que puede inclusive llevar al surgimiento de un instrumento financiero no derivado o que surja un instrumento derivado nuevo.
  - vii. Obtener evidencia comprobatoria para respaldar el monto de las altas y bajas no realizadas en el valor razonable de un derivado que se reconozcan en los resultados del ejercicio o en el capital contable debido a la inefectividad de la cobertura. Lo anterior requiere un entendimiento de los métodos empleados para determinar si la cobertura es altamente eficaz y para determinar la parte que no tiene efecto de cobertura.
- c) Pérdidas por deterioro en el valor. Independientemente del método de valuación que se emplee, los principios de contabilidad generalmente aceptados en materia de derivados, requieren el reconocimiento en los resultados del ejercicio de una pérdida por reducción en el valor razonable, que no sea temporal.
  - d) Presentación y revelación. Las aseveraciones sobre la presentación y revelación se refieren a si la clasificación, descripción, y revelación de instrumentos derivados contenidas en los estados financieros, están de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 35 Para la revisión de las aseveraciones sobre presentación y revelación referentes a los instrumentos financieros derivados, es conveniente evaluar si la presentación y revelación de derivados se han realizado de conformidad con las Normas de Información Financiera, considerando lo siguiente:
- a. Los principios de contabilidad seleccionados y aplicados cuentan con aceptación general.

- b. Dichos principios de contabilidad son apropiados en las circunstancias.
- c. Los estados financieros, incluyendo las notas correspondientes, presentan información de asuntos que pueden afectar su uso, entendimiento e interpretación.
- d. La información presentada en los estados financieros se encuentra clasificada y resumida de manera razonable.

Los estados financieros reflejan las operaciones y eventos correspondientes en una forma que presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera.

- 36 Existen algunos aspectos específicos en materia de presentación y revelación de derivados, que es necesario considerar:
- a) Revelación del monto de ineficiencia por tipo de cobertura (sobre el valor razonable, sobre flujos de efectivo o sobre la inversión neta en subsidiarias en el extranjero).
  - b) Revelaciones cualitativas y cuantitativas en materia de derivados, tales como la identificación de los principales riesgos financieros que enfrenta la entidad, la estructura organizacional utilizada para enfrentar dichos riesgos, la posibilidad de llevar a cabo operaciones de cobertura económica y no contable, su objetivo, descripción y cómo se reconocen contablemente sus efectos.
  - c) Revelaciones segregadas por tipo de cobertura.
  - d) Señalar de manera explícita en dónde se reconocen, tanto en el balance general como en resultados, los cambios en el valor razonable de los derivados.
  - e) Revelar la metodología, supuestos, parámetros y otras premisas utilizadas para llegar a los valores razonables reconocidos por la entidad.

#### **Declaraciones de la administración**

- 37 El auditor debe obtener declaraciones de la administración por escrito para la confirmación de asuntos tales como su intención y capacidad, que afecten las aseveraciones sobre instrumentos derivados y su intención para celebrar operaciones que deban sujetarse al tratamiento contable de cobertura. Además, el auditor debe considerar obtener declaraciones por escrito de la administración, a fin de confirmar otros aspectos de operaciones con derivados que afecten las aseveraciones referentes a ellas.

#### **Fecha de revisión y actualización**

- 38 Este boletín fue revisado en enero de 2011.



---

**COMISIÓN DE NORMAS DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO  
(CONAA)**

**INTEGRANTES DE LA COMISIÓN  
BIENIO 2009-2011**

C.P.C. Fernando J. Morales Gutiérrez      Vicepresidente de Legislación  
C.P.C. Gabriel Llamas Monjardín            Presidente  
C.P.C. Adriana Fabiola Rubio Gutiérrez  
C.P.C. Roberto Gerardo Córdoba Vital  
C.P.C. Alejandro Salvador Ruiz Onofre  
C.P.C. Bernardo Soto Peñafiel  
C.P.C. Fernando Ruiz Monroy  
C.P.C. Gabriel González Martínez  
C.P.C. Jaime de la Brena Arenas  
C.P.C. José Gilberto Alfaro Servín  
C.P.C. Marco Antonio Carrillo Velasco  
C.P.C. Miguel León Vadillo  
C.P.C. Omar Josué Ramírez Torres  
C.P.C. Óscar Aguirre Hernández  
C.P.C. Roberto Escobedo Anzures  
C.P.C. Rodrigo Sotomayor González  
C.P.C. Salvador Dip Tobías  
C.P.C. Sergio Gómez Sánchez-Aldana  
C.P.C. Verónica Galindo López  
C.P.C. Francisco Pérez Cisneros  
C.P.C. Fernando Holguín Maillard  
C.P.C. Horacio Zúñiga Gómez  
C.P.C. Jorge Enrique Santibáñez Fajardo  
C.P.C. Rafael García Gómez  
C.P.C. Alejandro Ortiz



---

## APÉNDICE

### RELACIÓN DE MIEMBROS DE LA COMISIÓN DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA, A PARTIR DE 1955

Agramonte Rivera, Norberto	
Aguilar Laurents, Agustín	
Aguilar Villalobos, Víctor	
Aguirre Hernández, Octavio	
Aguirre Hernández, Óscar	
Alatríste Pérez Peña, Manuel	
Alcalá Herroz, Francisco	(Presidente 1983-1984)
Alexánderson Conde, Enrique	
Alfaro Servín, José Gilberto	
Alonso y Prieto, Rafael	(Presidente 1971-1973)
Alvarado Espinosa, Miguel	(Presidente 1993-1995)
Álvarez del Campo, Alberto	
Álvarez Lupián, Fernando	
Álvarez Ramírez, Daniel	
Álvarez Romero, Francisco	(Presidente 2003-2005)
Amavizca Valenzuela, Jesús Rodolfo	
Angeles Meneses, Alfonso	
Antuna Guzmán, Víctor Manuel	
Arias Blanco, Lauro	
Arisméndez Lizárraga, J. Carlos	
Armas Rousse, Luis	
Ballesteros Bracho, José A.	
Barraza Cabiedes, Pedro	
Bessudo Madjar, Elías	
Bitterman Mareyna, Isaac	
Bouchot Liévano, Mortimer	
Brambila Espinosa, Héctor	
Brizuela Arce, Leobardo	
Buenfil García, Carlos Hernán	
Bustos Porcayo, Gabriel	
Campaña Roiz, J. Alfonso	(Presidente 2001-2003)
Campillo Chávez, Francisco	
Careaga Castellanos, Gerardo	
Carrales Hernández, Pedro Luis	
Carreón Argudín, Raúl	
Carrillo Velasco, Marco Antonio	
Casas Alatríste, H. Rogerio	
Casas Santiesteban, Octavio	
Castañeda Díaz, Luis	

Castillo Sánchez-Mejorada, Wilfrido	
Celhay López, Luis	(Presidente 1989-1991)
Clarke Bujanda, Eduardo	
Creel Algara, Eduardo M. (†)	(Presidente 1973-1975)
Collado Marín, Ricardo	
Contreras Navarrete, José	
Córdoba Vital Roberto, Gerardo	
Correa Quintero, Luis	
Cuan Chang, Carlos	
Cué Vega, Andrés	
Dacal Alonso, Salvador	
De Alba Mora, Benjamín	(Presidente 1987-1989)
De la Brena Arenas, Jaime Jesús	
Del Barrio Alba, Armando	
Del Barrio Burgos, Daniel	
Del Castillo, Alberto	
Del Valle Noriega, Jaime	
Dip Tobías, Salvador	
Dóñez Lucio, José Luis	
Espinosa Álvarez, Armando	
Escobedo Anzures, Roberto	
Fernández Barragán, Luis Javier	
Fernández Cueto, Jaime	
Flores Durón y Pontones, Javier	
Franco Murayama, José Luis	(Presidente 2007-2009)
Franco Minero, José	
Galindo Acosta, Guillermo Antonio	
Galindo López, Verónica	
Gallegos Pérez, Benjamín	
Galván Córdoba, Carlos	
García Aspe, Silvano	
García Dorantes, Rony E.	
García Gómez, Rafael	
Gilberto Alfaro Servín, José	
Godínez González, Rodolfo	
Gómez Aguado Vallejo, Guillermo (†)	
Gómez Álvarez, Joaquín Ezequiel	
Gómez Haro, Octavio	
Gómez Sánchez-Aldana, Sergio	
González Berazueta, Salvador (†)	(Presidente 1955-59 y 1965-1967)
González Dávalos, Luis	
González Gómez, Eduardo	
González Irigoyen, Rómulo (†)	
González Lozano, José Luis (†)	
González Machado, Francisco	(Presidente 1975-77 y 1977-1979)
González Martínez, Gabriel	
González Jiménez, Mauro Rubén	
Gossler Isla, Enrique (†)	
Granados Esquivias, Gabriel	

## RELACIÓN DE MIEMBROS

---

Gras Gas, Juan	(Presidente 1981-1983)
Guerrero Chávez, Sergio	
Gutiérrez Martínez, Enrique	
Hallmann Borges, Guillermo	
Heffes Cattán, Gabriel	
Hernández Islas, Salvador	
Holguín Maillard, Fernando	
Hongo Tsuji, Héctor	
Hoopér Souza, Carlos	
Imamura Ogushi, María Estela	
Jardón Serrano, José Manuel	
Jiménez Cobos, Alberto (†)	
Lara Silva, Hugo	
Leal Benavides, Gustavo	
Lebrija Guiot, Alfonso	
Leyva Albarrán, Ramón	
León Vadillo, Miguel	
López Lara, Armando	
López Novelo, Enrique	
Lozano Ulloa, Horacio	
Llamas Monjardín, Gabriel	(Presidente 2009-2011)
Madrid Camarillo Carlos A.	
Mancera Aguayo, Gabriel (†)	(Presidente 1967-1969)
Martínez Liñán, Ramón	
Martínez Negrete, Luis Fernando	
Martínez Nieto, José Luis	
Martínez Villegas, Raymundo	
Maycotte, Guillermo	
Mena, Javier	
Mendivil Escalante, Víctor Manuel	(Presidente 1984-1985)
Mohedano Cabrera, Jaime	
Montiel Castellanos, Gustavo	
Mora Loewenstein, Raúl	
Mora Montes, Ricardo	(Presidente 1959-1965 y 1969-1971)
Morales Gutiérrez, Fernando Javier	(Presidente 1995-1997)
Morán Sámano, Alejandro	
Moreno Arzac, David	
Murrieta Necochea, Humberto	
Negrete Navarrete, Juan	
Nieto Martínez, Luis	
Numata García, Jorge	

Ochoa Mendoza, Marco Antonio  
 Ochoa Pérez Duarte, Alfonso  
 Olivares Lemarroy, Rolando  
 Olivas, Luis Raúl  
 Orendain Ancira, Leopoldo  
 Ortega Vázquez, Rolando (†)  
 Ortiz Alejandro

Páez Hernández, José Alfredo  
 Peñafiel Bernardo, Soto  
 Pérez Aguilar, Héctor Horacio  
 Pérez Cisneros, Francisco  
 Plascencia Camarena, Guillermo  
 Prieto Gastelum, Víctor Manuel

(Presidente 1985-1987)

Ramírez, Raúl  
 Ramírez Calleja, Héctor Arturo  
 Ramírez Gasca, Erwin Alejandro  
 Ramírez Urrutia, Javier Alfredo  
 Rincón Gallardo, José Manuel  
 Ramírez Torres, Omar Josué  
 Risoul, Enrique  
 Robles Hernández, Alfredo  
 Rodríguez de la Torre, Carlos  
 Romay Córdova, Antonio (†)  
 Romero Luna, Luis  
 Rubio Gutiérrez Adriana Fabiola  
 Ruiz Monroy, Fernando  
 Ruiz Onofre, Alejandro Salvador  
 Ruiz Ruiz, J. Andrés (†)

(Presidente 1991-1993)

Salas Domínguez, Javier  
 Salazar Tapia, José  
 Saldívar Castañeda, Virgilio  
 Salles Manuel, Juan Claudio  
 Sánchez Castelló, Ricardo  
 Sandoval Amaya, Fausto Arturo  
 Santibáñez Fajardo, Jorge Enrique  
 Sepúlveda, M. Luis  
 Sosa Calvillo, Arturo  
 Soto Aguilar, Rogelio  
 Soto y Gálvez, Jorge Mario  
 Soto Peñafiel, Bernardo  
 Soto Zermeño, José Jorge  
 Sotomayor González, Rodrigo  
 Sánchez-Mejorada Fernández, Jaime  
 Suárez del Real Sánchez, Mario

(Presidente 2005-2007)

(Presidente 1999-2001)

(Presidente 1997-1999)

Tapia Ayala, Francisco  
 Topete Zepeda, J. Francisco  
 Treviño Elizondo, Celso Javier  
 Treviño Madero, Rodrigo (†)

(Presidente 1979-1981)

## RELACIÓN DE MIEMBROS

---

Urquiza Fernández de Jáuregui, Nicolás

Valdés Mier, Humberto

Vilchis Platas, Fernando

Villarreal González, Jorge Alberto

Vincourt Medina, Carlos (†)

Vite Zamora, Luis

Wilson Loaiza, Francisco

Yamazaki Endo, Benito

Zúñiga Gómez, Horacio

Zúñiga Rivera, Armando

