

# Guías de auditoría

AUDITORÍA



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos

Compilado por

**CONAI**  
Comisión de Normas de  
Auditoría y Aseguramiento

# Guías de auditoría



AUDITORÍA



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos

Compilado por



# Guías de auditoría

Emitidas por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento

# Guías de auditoría

Emitidas por la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento



Instituto Mexicano de  
Contadores Pùblicos



**Derechos reservados:**

© 2018 Instituto Mexicano de Contadores Pùblicos, A.C.

Bosque de Tabachines 44

Fracc. Bosques de las Lomas 11700, Ciudad de México

[www.imcp.org.mx](http://www.imcp.org.mx)

© 2018 Alfonso Infante Lozoya, Rafael Garcìa Gómez, Verónica Galindo López, Fernando Baza Herrera, David Gerardo Barragán Arteaga, Fernando Ruiz Monroy, Jaime de la Brena Arenas, Miguel León Vadillo, Luis Raúl Olivas, Pablo Maldonado Altieri, José Luis Zamora Morales, Rafael Yela Gutiérrez, Roberto G. Córdoba Vital, Ignacio Garcìa Pareras, César A. Rosete Vela, Fernando Holguín Maillard, Jorge Enrique Santibáñez Fajardo, Rodrigo Sotomayor González, Ramón Garnica Méndez, José Manuel Salazar Estrada

**Guías de auditoría**

ISBN 978-607-8552-75-7

1<sup>a</sup> edición, junio de 2018

**EDITORIAL**

**Azucena Garcìa Nares** Gerencia editorial

**Norma Berenice San Martín López** Coordinadora Editorial

**Nicolás Martín Centeno Bañuelos** Corrección de estilo

**Gabriela Salcedo Martínez** Diagramación y portada

**Shutterstock® Images** Banco de imágenes

Conversión gestionada por:

Sextil Online, S.A. de C.V. / Ink it ® 2018.

+52 (55) 52 54 38 52

[contacto@ink-it.ink](mailto:contacto@ink-it.ink)

[www.ink-it.ink](http://www.ink-it.ink)

Todos los derechos reservados. Ninguna parte de esta obra debe ser reproducida, almacenada en algún sistema de recuperación o transmitida de cualquier forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, fotocopiado o de filmación, sin el permiso previo y por escrito del editor.

**Publicado en México / Published in Mexico**

# **COMISIÓN DE NORMAS DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO**

## **2015-2017**

C.P.C. Alfonso Infante Lozoya	Vicepresidente de Legislación
C.P.C. Rafael García Gómez	Presidente
C.P.C. Verónica Galindo López	Secretaria
C.P.C. Fernando Baza Herrera	Tesorero
C.P.C. David Gerardo Barragán Arteaga	Miembro
C.P.C. Fernando Ruiz Monroy	Miembro
C.P.C. Jaime de la Brena Arenas	Miembro
C.P.C. Miguel León Vadillo	Miembro
C.P.C. Luis Raúl Olivas	Miembro
C.P.C. Pablo Maldonado Altieri	Miembro
C.P.C. José Luis Zamora Morales	Miembro
C.P.C. Rafael Yela Gutiérrez	Miembro
C.P.C. Roberto G. Córdoba Vital	Miembro
C.P.C. Ignacio García Pareras	Miembro
C.P.C. César A. Rosete Vela	Miembro
C.P.C. Fernando Holguín Maillard	Miembro
C.P.C. Jorge Enrique Santibáñez Fajardo	Miembro
C.P.C. Rodrigo Sotomayor González	Miembro
C.P.C. Ramón Garnica Méndez	Miembro
C.P.C. José Manuel Salazar Estrada	Miembro



# INTRODUCCIÓN

Una de las actividades de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), es coadyuvar a la aplicación práctica de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). En este sentido, la presente publicación ha sido preparada con el fin de presentar a la profesión contable las guías para el desarrollo de una auditoría de estados financieros cubriendo los aspectos requeridos por las NIA, pero desde el punto de vista de los posibles procedimientos que pueden aplicarse y algunas opciones para su documentación.

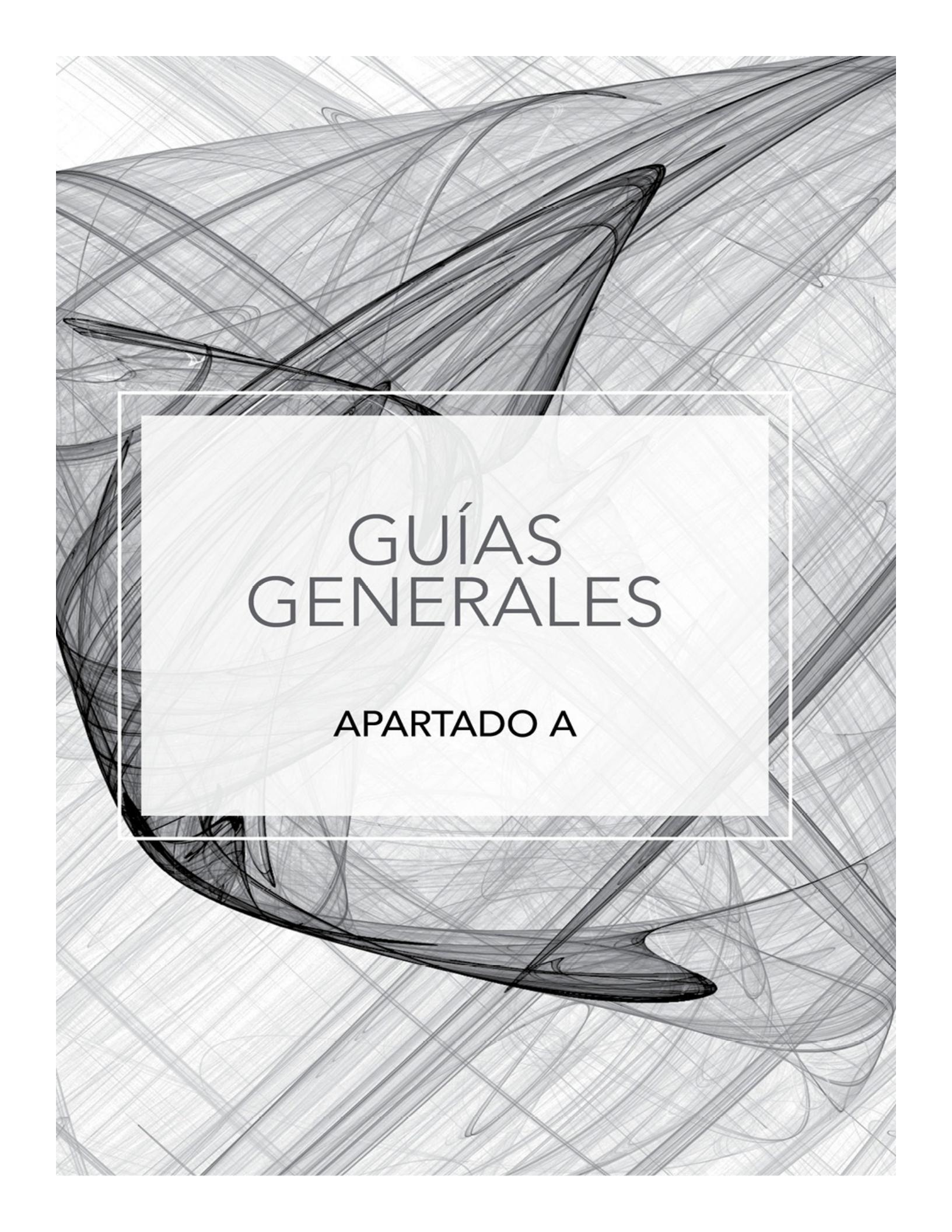
Es conveniente aclarar al lector que estas guías son las mismas que se emiten en calidad de ejemplos y recomendaciones con un objetivo ilustrativo, pero no cubren la totalidad de los procedimientos que pudieran requerirse ni pretenden ser procedimientos obligatorios o normativos; sin embargo, sí ofrecen una perspectiva clara de documentación común y posibles procedimientos aplicables en la ejecución de una auditoría conforme a las NIA.

Esta edición está dividida en tres apartados: “Guías generales”, “Guías de partidas específicas” y “Guías relativas a fraude y violación de controles por la alta gerencia, partidas especiales o inusuales”.

Las NIA proporcionan un marco de referencia acerca de la evaluación de riesgos, el control interno y reportes del auditor; sin embargo, esta publicación lleva al terreno práctico la aplicación de estos conceptos en partidas específicas del Balance General y el estado de resultados.

En suma, este texto contiene información valiosa para los practicantes de auditoría de estados financieros. De esta manera, la CONAA del IMCP refrenda su compromiso de seguir ayudando al desarrollo de la profesión contable.





The background of the entire image consists of a dense, abstract pattern of thin, dark gray lines that intersect and overlap to create a complex, swirling texture. This pattern is more prominent in the center and becomes lighter towards the edges.

# GUÍAS GENERALES

APARTADO A

# **IDENTIFICACIÓN Y EVALUACIÓN DE RIESGOS DE AUDITORÍA**

## **ÍNDICE**

Generalidades

Alcance de la guía

Objetivo

Procedimientos de evaluación de riesgos

Conocimiento requerido de la entidad y su entorno

Indagaciones ante la administración y ante otras personas de la entidad

Observación e inspección

Información obtenida en periodos anteriores

Discusión entre los miembros del equipo de auditoría

Consideraciones específicas para  
entidades de pequeña dimensión

Proceso de identificación de riesgos de error material

Identificación de riesgos significativos

ANEXO I

ANEXO II

ANEXO III

ANEXO III.1

ANEXO III.2

ANEXO III.3

## **Generalidades**

La presente guía tiene como finalidad apoyar el proceso de documentar el conocimiento de la entidad y su entorno, como parte del proceso de identificación y evaluación de riesgos de error material en los estados financieros, de acuerdo con la NIA 315, *Identificación y evaluación de los riesgos de error material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*.

A la obtención del conocimiento de la entidad y su entorno, en lo sucesivo se denominará *conocimiento de la entidad*.

El *conocimiento de la entidad* es un proceso continuo y dinámico de recopilación, actualización y análisis de información durante toda la auditoría. El conocimiento constituye un marco de referencia dentro del cual el auditor planifica la auditoría y aplica su juicio profesional a lo largo de ella. Por ejemplo:

- a) En la evaluación de los riesgos de error material en los estados financieros.
- b) En la determinación de la importancia relativa NIA 320, *Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoría*.
- c) Al considerar la selección y aplicación de políticas contables realizada por la entidad, así como de las revelaciones de información en los estados financieros.
- d) En la identificación de las áreas en las que puede resultar necesaria una consideración especial de la auditoría; por ejemplo, en transacciones con partes relacionadas o en la adecuación de la aplicación, por parte de la administración de la hipótesis de negocio en marcha
- e) En el desarrollo de expectativas para su utilización en la aplicación de procedimientos analíticos.
- f) Al responder a los riesgos valorados de error material, incluido el diseño y la aplicación de procedimientos de auditoría posteriores con el fin de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.
- g) En la evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida, tal como la adecuación de las hipótesis y de las manifestaciones verbales y escritas obtenidas de la administración de la entidad.

## **Alcance de la guía**

Los procedimientos propuestos en esta guía deben ser aplicados en un compromiso de auditoría de estados financieros, lo que significa que en los archivos de documentación de la auditoría debe incluirse este documento, elaborado y supervisado a los niveles adecuados por los equipos de auditoría asignados al proyecto.

## **Objetivo**

El objetivo de esta Guía es que el auditor documente el conocimiento de la entidad y su entorno de manera adecuada en el proceso de Planeación y que este conocimiento sea conservado y actualizado en cada auditoría, con el fin de realizar una adecuada identificación y evaluación de riesgos de error material en los estados financieros.

## **Procedimientos de evaluación de riesgos**

El auditor aplicará procedimientos de evaluación del riesgo con el fin de disponer de una base para identificar y valorar los riesgos de error material en los estados financieros y en las afirmaciones. No obstante, los procedimientos de evaluación del riesgo por sí solos no proporcionan evidencia de auditoría suficiente y adecuada en la cual basar la opinión de auditoría.

Los procedimientos de evaluación del riesgo incluirán, además de los señalados en esta guía, los siguientes:

- a) Indagaciones ante la administración y ante otras personas de la entidad.
- b) Procedimientos analíticos.
- c) Observación e inspección.

## **Conocimiento requerido de la entidad y su entorno**

El auditor obtendrá conocimiento de los siguientes elementos a fin de que pueda obtener un conocimiento suficiente y adecuado de la entidad que le permita llevar a cabo una adecuada evaluación de riesgos y sustente la estrategia inicial de auditoría:

- a) Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable.
- b) La naturaleza de la entidad, en particular:
  - i. sus operaciones;
  - ii. sus estructuras de gobierno y propiedad;
  - iii. los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar; y
  - iv. el modo en que la entidad se estructura y la forma en que se financia para permitir al auditor comprender los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se espera encontrar en los estados financieros.
- c) La selección y aplicación de políticas contables por la entidad, incluidos los

motivos de cambios en ellas. El auditor evaluará si las políticas contables de la entidad son adecuadas a sus actividades y congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como con las políticas contables utilizadas en el sector correspondiente.

- d) Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a errores materiales.
- e) La medida y revisión de la evolución financiera de la entidad.

El auditor debe aplicar su juicio profesional para determinar el grado de conocimiento necesario.

### ***Indagaciones ante la administración y ante otras personas de la entidad***

Una parte importante de la información obtenida a través de las indagaciones del auditor procede de la administración y de los responsables de la información financiera. Sin embargo, en la identificación de los riesgos de error material, el auditor también puede obtener información, o una perspectiva diferente, mediante indagaciones con otras personas de la entidad y con otros empleados con diferentes niveles de autoridad. Por ejemplo:

- a) Los responsables del gobierno de la entidad pueden ayudar al auditor a comprender el entorno en el que se preparan los estados financieros.
- b) El personal de auditoría interna puede proporcionar información acerca de los procedimientos de auditoría interna aplicados durante el ejercicio, relativos al diseño y a la eficacia del control interno de la entidad, así como acerca de si la administración ha respondido de manera satisfactoria a los hallazgos derivados de dichos procedimientos.
- c) Empleados que participan en la puesta en marcha, procesamiento o registro de transacciones complejas o inusuales pueden ayudar al auditor a evaluar la adecuación de la selección y aplicación de ciertas políticas contables.
- d) Los asesores legales internos pueden proporcionar información acerca de litigios, cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, conocimiento de fraude o de indicios de fraude que afecten a la entidad, garantías, obligaciones post-venta, acuerdos con socios comerciales y el significado de términos contractuales.
- e) Personal de los departamentos de mercadotecnia o de ventas pueden proporcionar información acerca de los cambios en las estrategias de marketing de la entidad, tendencias de las ventas o acuerdos contractuales con clientes.

### ***Observación e inspección***

La observación y la inspección pueden dar soporte a las investigaciones realizadas con la administración y con otras personas, y pueden proporcionar información acerca de la entidad y de su entorno. Ejemplos de dichos procedimientos de auditoría incluyen la observación o inspección de:

- Las operaciones de la entidad.
- Documentos (como planes y estrategias de negocio), registros y manuales de control interno.
- Informes preparados por la administración (por ejemplo, informes de gestión trimestrales, informes anuales y estados financieros intermedios) y por los responsables del gobierno de la entidad (por ejemplo minutos o actas de las reuniones del consejo de administración, etcétera).
- Los locales e instalaciones industriales de la entidad.

### ***Información obtenida en períodos anteriores***

La experiencia previa del auditor con la entidad y los procedimientos de auditoría aplicados en auditorías anteriores pueden proporcionar al auditor información sobre cuestiones como:

- Errores pasados y si fueron corregidos.
- La naturaleza de la entidad y su entorno, y el control interno de la entidad.
- Cambios significativos que pueden haberse producido en la entidad o en sus operaciones desde el periodo anterior, que pueden facilitar al auditor la obtención de conocimiento suficiente de la entidad para identificar y evaluar los riesgos de error material.

Si el auditor tiene intención de utilizar la información obtenida en períodos anteriores para los fines de la auditoría actual, determinará si sigue siendo relevante. Esto se debe a que los cambios en el entorno de control, por ejemplo, pueden afectar a la relevancia de la información obtenida en el ejercicio anterior.

### ***Discusión entre los miembros del equipo de auditoría***

La discusión entre los miembros del equipo de auditoría sobre la probabilidad de que en los estados financieros de la entidad existan errores materiales:

- a) Proporciona una oportunidad a los miembros del equipo con más experiencia, incluido el socio líder del compromiso, de compartir su experiencia basada en su conocimiento de la entidad.

- b) Permite a los miembros del equipo intercambiar información sobre los riesgos de negocio a los que está sometida la entidad, así como sobre el modo en que los estados financieros de la entidad pueden estar expuestos a errores materiales debidos a fraude o error y sobre su posible localización.
- c) Facilita a los miembros del equipo la obtención de un mejor conocimiento de la posibilidad de que los estados financieros contengan una error material en el área específica que les ha sido asignada, así como la comprensión de la manera en que los resultados de los procedimientos de auditoría aplicados por ellos pueden afectar a otros aspectos de la auditoría, incluidas las decisiones sobre la naturaleza, momento de realización y extensión de procedimientos de auditoría posteriores.
- d) Proporciona una base para que los miembros del equipo se comuniquen y compartan nueva información, obtenida en el curso de la auditoría, que puede afectar a la evaluación del riesgo de error material o a los procedimientos de auditoría realizados para responder a dichos riesgos.

### ***Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión***

Las auditorías pequeñas pueden ser llevadas a cabo en su totalidad por un solo miembro del compromiso. En estas situaciones, el socio del compromiso, que ha desarrollado personalmente la planeación de la auditoría, tiene la responsabilidad de considerar la susceptibilidad de los estados financieros de la entidad a errores materiales debido a fraude o error.

### **Proceso de identificación de riesgos de error material**

La información obtenida mediante la aplicación de los procedimientos de evaluación del riesgo se utiliza como evidencia de auditoría en apoyo de la evaluación del riesgo. La evaluación del riesgo determina la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores que deben aplicarse.

En el **ANEXO I** de esta Guía se detalla el *conocimiento de la entidad*. En este anexo se deberán describir las circunstancias y hechos de situaciones en la que se encuentra la entidad y que pueden indicar la existencia de riesgos de error material.

El **ANEXO II** incluye una lista de los posibles factores de riesgos que se pueden identificar durante el desarrollo del *conocimiento de la entidad*.

Los *riesgos en los estados financieros* pueden ser originados en especial por un entorno de control deficiente (aunque dichos riesgos también pueden estar relacionados con otros factores, como condiciones económicas en declive).

Los *riesgos de error material en las afirmaciones sobre los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar* deben tenerse en cuenta, ya que ello

facilita de manera directa la determinación de la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos de auditoría posteriores relacionados con las afirmaciones que son necesarios para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Al identificar y valorar los riesgos de error material en las afirmaciones, el auditor puede llegar a la conclusión de que los riesgos identificados se relacionan de manera más generalizada con los estados financieros en su conjunto y que afectan potencialmente a muchas afirmaciones.

Al manifestar que los estados financieros son preparados y emitidos de conformidad con el marco de información financiera aplicable, la administración, implícita o explícitamente, realiza aseveraciones en relación con el reconocimiento, medida, presentación y revelación de los distintos elementos de los estados financieros y de la correspondiente información a revelar.

Las aseveraciones utilizadas por el auditor para considerar los distintos tipos de potenciales errores que pueden ocurrir se pueden clasificar en las tres categorías:

**a) Aseveraciones sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de auditoría.**

- i. **Ocurrencia:** las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.
- ii. **Integridad:** se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.
- iii. **Exactitud:** las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente.
- iv. **Corte de operaciones:** las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.
- v. **Clasificación:** las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.

**b) Aseveraciones sobre saldos contables al cierre del periodo:**

- i. **Existencia:** los activos, pasivos y el capital contable existen.
- ii. **Derechos y obligaciones:** la entidad posee o controla los derechos de los activos y los pasivos son obligaciones de la entidad.
- iii. **Integridad:** se han registrado todos los activos, pasivos e instrumentos del capital contable que tenían que registrarse.
- iv. **Evaluación:** los activos, pasivos y el capital contable figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste resultante ha sido adecuadamente registrado.

c) Aseveraciones sobre la presentación e información a revelar:

- i. **Ocurrencia y, derechos y obligaciones:** los hechos, transacciones y otras cuestiones revelados han ocurrido y corresponden a la entidad.
- ii. **Integridad:** se ha incluido en los estados financieros toda la información a revelar que tenía que incluirse.
- iii. **Clasificación y comprensibilidad:** la información financiera se presenta y describe adecuadamente, y la información a revelar se expresa con claridad.
- iv. **Exactitud y evaluación:** la información financiera y otra información se muestran razonablemente y por las cantidades adecuadas.

### ***Identificación de riesgos significativos***

Los riesgos significativos a menudo están relacionados con transacciones significativas no rutinarias o con otras cuestiones que requieren la aplicación de juicio. Las transacciones no rutinarias son transacciones inusuales, debido a su dimensión o naturaleza y que, por lo tanto, no ocurren con frecuencia. Las cuestiones que requieren la aplicación de juicio pueden incluir la realización de estimaciones contables sobre las que existe una incertidumbre significativa en la medida. Es menos probable que las transacciones rutinarias, no complejas, que están sujetas a un procesamiento sistemático, originen riesgos significativos.

Los riesgos de error material pueden ser mayores en el caso de *transacciones significativas no rutinarias* que surjan de cuestiones como las siguientes:

- Mayor intervención de la administración para especificar el tratamiento contable.
- Mayor intervención manual para recoger y procesar datos.
- Cálculos o principios contables complejos.
- La naturaleza de las transacciones no rutinarias, que pudieran dificultar a la entidad la implementación de controles sobre sus riesgos.

Los riesgos de error material pueden ser mayores en el caso de *cuestiones de juicio significativas* que requieran de estimaciones contables que surjan de cuestiones como las siguientes:

- Los principios contables relativos a las estimaciones contables o al reconocimiento de ingresos pueden estar sujetos a diferentes interpretaciones.
- El juicio requerido puede ser subjetivo o complejo, o requerir hipótesis sobre

los efectos de hechos futuros; por ejemplo, el juicio sobre el valor razonable.

## **ANEXO I**

Nombre de la entidad: \_\_\_\_\_

Ejercicio: \_\_\_\_\_

Durante la etapa de planeación se deben realizar las siguientes indagaciones sobre el conocimiento de la entidad y su entorno. Se deben respaldar las respuestas recibidas, con la documentación correspondiente. Se debe considerar que este documento es de actualización continua durante todo el proceso de la auditoría y sirve de base para identificación y evaluación de riesgos de error material en los estados financieros y en las aseveraciones.

### **Fuente de obtención de información**

Indique nombres y puestos de las personas de las que se obtuvo la información:

Nombre	Puesto	Área de trabajo

### **Conocimiento de la entidad y su entorno**

#### *Giro y actividad principal*

Documente el giro y actividad principal de la compañía de acuerdo con sus estatutos sociales

#### *Factores sectoriales*

Los factores sectoriales relevantes incluyen las condiciones relativas al sector, tales como el entorno competitivo, las relaciones con proveedores y clientes y los avances tecnológicos. Ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar incluyen:

El mercado y la competencia, incluida la demanda, la capacidad y la competencia en precios

Actividad cíclica o estacional

Tecnología productiva relativa a los productos de la entidad

Disponibilidad y costo de la energía

#### *Factores normativos*

Incluyen el entorno normativo a que esté sujeta la entidad. El entorno normativo comprende, entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político. Los siguientes son ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta:

Principios contables o normas de información financiera y prácticas sectoriales específicas

Marco normativo en el caso de un sector regulado

La legislación y regulación que afecten significativamente a las operaciones de la entidad.

Régimen fiscal

Políticas gubernamentales que afecten en la actualidad al desarrollo de la actividad de la entidad, tales como: política monetaria, incluidos los controles de cambios, política fiscal, incentivos financieros (por ejemplo, programas de ayuda públicos), y políticas arancelarias o de restricción al comercio

Requerimientos medioambientales que afecten al sector y a la actividad de la entidad

#### **Consideraciones específicas para entidades del sector público**

En el caso de la auditoría de entidades del sector público, las disposiciones legales, reglamentarias u otras disposiciones pueden afectar a las operaciones de la entidad. Es indispensable considerar estos elementos para conocer la entidad y su entorno

#### *Otros factores externos*

Como ejemplos de otros factores externos que afectan a la entidad y que el auditor puede considerar, están las condiciones económicas generales del país o de la región en la que opera la entidad, los tipos de interés y la disponibilidad de financiación, así como la inflación o la devaluación de la moneda

#### *Naturaleza de la entidad*

Entre los ejemplos de cuestiones que el auditor puede considerar para obtener conocimiento de la naturaleza de la entidad, se incluyen:

#### **Actividad operativa**, tales como:

Naturaleza de las fuentes de ingresos, productos o servicios, y mercados, incluida la participación en el comercio electrónico, como las ventas por internet y las actividades de marketing, canales de distribución y la cadena de suministros

Desarrollo de las operaciones (por ejemplo, etapas y métodos de producción, o actividades expuestas a riesgos medioambientales)

Alianzas, negocios conjuntos y externalización de actividades.

Dispersión geográfica y segmentación sectorial

Ubicación de las instalaciones de producción, almacenes y oficinas, así como ubicación y existencias en unidades de los diferentes inventarios.

Clientes clave y proveedores importantes de bienes y servicios, acuerdos laborales (incluida la existencia de contratos colectivos, compromisos por pensiones u otros beneficios posteriores a la jubilación, acuerdos de opciones sobre acciones y de bonos o de incentivos, así como la regulación en relación con las cuestiones laborales)

Actividades y gastos en investigación y desarrollo

Transacciones con partes relacionadas (estructura del Grupo)

**Inversiones y actividades de inversión, tales como:**

Adquisiciones o desinversiones previstas o recientemente realizadas

Inversiones y disposiciones de valores y préstamos

Actividades de inversión en capital

Inversiones en entidades no consolidadas, incluidas sociedades y negocios conjuntos

Principales entidades dependientes y asociadas, incluidas estructuras consolidadas y no consolidadas

**Financiamiento y actividades de financiamiento, tales como:**

Estructura de la deuda y sus condiciones, incluidos los acuerdos de financiamiento y contratos de arrendamiento

Beneficiarios efectivos (nacionales, extranjeros, reputación comercial y experiencia) y partes relacionadas

Uso de instrumentos financieros derivados

**Información financiera, tal como:**

Principios contables o normas de información financiera, y prácticas sectoriales específicas, incluidas las categorías significativas específicas del sector (por ejemplo, préstamos e inversiones en el caso del sector bancario, o investigación y desarrollo en la industria farmacéutica)

Prácticas de reconocimiento de ingresos

Contabilización a valor razonable

Activos, pasivos y transacciones en moneda extranjera

Contabilización de transacciones inusuales o complejas incluidas aquéllas en áreas controvertidas o novedosas (por ejemplo, contabilización de pagos en acciones)

### ***La selección y aplicación de políticas contables por la entidad***

El conocimiento de la selección y aplicación de políticas contables puede comprender cuestiones como:

Los métodos utilizados por la entidad para contabilizar transacciones significativas e inusuales

El efecto de políticas contables significativas en áreas emergentes o controvertidas para las que hay una falta de orientaciones autorizadas o de consenso

Cambios en las políticas contables de la entidad

Normas de información financiera y, disposiciones legales y reglamentarias que son nuevas para la entidad, así como el modo y momento en que la entidad adoptará dichos requerimientos

### ***Objetivos y estrategias, así como riesgos de negocios relacionados***

Como ejemplos de cuestiones que el auditor puede tener en cuenta para obtener conocimiento de los objetivos, las estrategias y los correspondientes riesgos de negocio de la entidad que puedan dar lugar a un riesgo de error material en los estados financieros cabe citar los siguientes:

Desarrollos sectoriales (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, que la entidad no cuente con el personal o la especialización para hacer frente a los cambios en el sector)

Nuevos productos y servicios (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, el aumento de las obligaciones relacionadas a los productos, tales como garantías, etc.)

Expansión del negocio (un riesgo de negocio potencial relacionado con ello puede ser, por ejemplo, cuando se solicita un préstamo bancario y las instituciones financieras solicitan información al cumplimiento de ciertas razones financieras y obligaciones de hacer y de no hacer.)

Nuevos requerimientos contables (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, la creación de nuevas leyes que den origen a obligaciones, fiscales, laborales, civiles, ecológicas etc.)

Requerimientos normativos (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, una mayor vulnerabilidad desde un punto de vista jurídico, legal o fiscal)

Requerimientos de financiamiento actuales y prospectivos (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, la pérdida de financiamiento debido a la incapacidad de la entidad de cumplir los requerimientos)

La utilización de TI (un riesgo de negocio potencial relacionado puede ser, por ejemplo, que los sistemas y procesos sean incompatibles o no sean lo suficientemente flexibles para atender las necesidades de la operación de la entidad)

Los efectos de implementar un Sistema de Planificación de Recursos Empresariales (ERP), en especial cualquier efecto que pueda dar lugar a la generación de información financiera que permita la toma de decisiones (un riesgo de negocio

potencial relacionado puede ser, por ejemplo, una implementación incompleta o incorrecta)

## **Consideraciones específicas para entidades del sector público**

En el caso de auditorías de entidades del sector público, los “objetivos de la administración” pueden estar influenciados por cuestiones relativas a la rendición de cuentas públicas e incluir objetivos que tengan su origen en las disposiciones legales, reglamentarias o de otro tipo

### ***Medida y revisión de la evolución financiera de la entidad***

Ejemplos de información generada internamente utilizada por la administración para la medición y revisión de la evolución financiera y que el auditor puede tener en cuenta, son, entre otros:

Indicadores claves de evolución o desempeño (financieros y no financieros), así como razones financieras, tendencias y estadísticas de operaciones claves

### Análisis comparativo de la evolución financiera entre períodos

Presupuestos, pronósticos, análisis de desviaciones, información por segmentos, así como informes de resultados por divisiones, departamentos u otros niveles

### Mediciones del desempeño de los empleados y políticas de incentivos

Comparación de la actuación de una entidad con los de la competencia (*benchmarking*)

Terceros externos a la entidad también pueden medir y revisar su evolución financiera. Por ejemplo, tanto la información externa como los informes de los analistas y de las agencias de calificación crediticia pueden constituir información útil para el auditor. Dichos informes se pueden a menudo obtener de la entidad auditada

## **Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión**

A menudo las entidades de pequeña dimensión no disponen de procesos para la medida y revisión de la evolución financiera. La indagación ante la administración puede revelar que esta se basa en algunos indicadores clave para evaluar la evolución financiera y adoptar medidas adecuadas. Si dicha indagación indica la ausencia de medida o revisión de resultados, puede haber un mayor riesgo de que los errores no sean detectados y corregidos.

### **PROCESO DE IDENTIFICACIÓN DE RIESGOS DE ERROR MATERIAL**

Utilice la lista mostrada en el ANEXO II, para marcar los diferentes factores de riesgo que se pudieron haber identificado durante la aplicación de esta Guía.

#### ***Riesgos identificados de error material en los estados financieros***

Concentre estos riesgos como parte de la Planeación:

#### ***Riesgos identificados de error material en las aseveraciones por cuenta específica***

Concentre estos riesgos identificados en cada uno los resúmenes de riesgo y estrategia de revisión correspondiente a las cuentas contables significativas por saldos, operaciones o revelaciones y sus correspondientes aseveraciones que posiblemente sean incumplidas.

Riesgo identificado de error material	Cuenta (s) contable	Aseveraciones

Preparado por: \_\_\_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_

Revisado por: \_\_\_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_

Aprobado por: \_\_\_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_

## **ANEXO II**

### **VERIFICACION DE FACTORES DE RIESGO**

Durante las indagaciones realizadas en el conocimiento de la entidad y su entorno, identifique los factores de riesgo existentes. Los factores identificados deberán resumirse en el ANEXO I y se clasificarán en riesgos identificados de error material en los estados financieros y en las aseveraciones por cuenta específica.

#### **FACTORES DE RIESGOS (Marcar todos los factores aplicables)**

##### **GENERAL:**

###### **Actividad de la entidad e industria en la que se opera:**

- La industria es de alto riesgo, peligrosa o controvertida.
- La entidad atrae la atención del gobierno y/o medios de información.
- Actividades y/o personal proclive a atraer juicios.
- Cambios estructurales que tienen lugar en la industria.
- Opera en regiones que no son económicamente estables.
- Activos y/o inventario susceptibles de robo.
- Otros, especifique:

#### **FACTORES EXTREMOS DE LA INDUSTRIA, ENTES REGULADORES Y OTROS:**

###### ***Indicadores importantes, tendencias y restricciones:***

- Aumentos importantes esperados en los precios, volatilidad en materias primas u otros proveedores clave.
- Personal capacitado en forma adecuada difícil de encontrar.
- Las alzas en las tasas de interés o fluctuaciones cambiarias afectarán en forma significativa los flujos de efectivo de efectivo necesario para las operaciones.
- Restricciones sobre la disponibilidad de capital y crédito.
- La demanda de productos y/o servicios de la entidad está decreciendo.
- Competencia fuerte de productos y/o servicios a menor costo.
- Nueva tecnología u otros factores hacen que los productos y/o servicios existentes sean menos valiosos u obsoletos.
- Nuevos productos y/o servicios o nuevas líneas de negocios requieren gastos importantes en investigación y desarrollo.
- Impactos importantes como consecuencia de cambios climáticos (sequía, inundaciones, altas temperaturas, etcétera).
- La consolidación de la industria.
- Cambios en la cadena de suministro.
- Otros, especifique:

###### **Requerimientos legales y regulatorios:**

- Sujeta a regulaciones complejas.
- Antecedente de litigación o violaciones.
- El valor de las multas o penalidades podrían impactar en la capacidad operativa.
- Otros, especifique:

###### **Clientes, proveedores y competidores importantes:**

- Pérdida de un cliente o proveedor importante.
- Dependencia económica.

Otros, especifique:

## TIPO DE ENTIDAD:

### Modo de operación y participaciones en la entidad:

Tenedores de acciones importantes.

Parte relacionada usa una estructura de trabajo diferente para la información financiera.

Interés público de los estados financieros.

Otros, especifique:

### Encargados de la administración de la entidad:

Funciones y responsabilidades no claras (como en una declaración de gobierno o código de conducta, etcétera).

Los encargados de la administración de la entidad (especialmente cualquier comité de auditoría) tienen poco o no tienen conocimientos financieros.

Sin plan de negocios (por ejemplo, anual).

Sin monitoreo y/o revisión periódica de resultados financieros para presupuesto.

Los encargados de la administración de la entidad aceptan las recomendaciones de la gerencia sin discusiones o preguntas sustantivas.

Los encargados de la administración de la entidad participan en las operaciones diarias y subestiman la autoridad de la gerencia.

Actas de reuniones pobremente documentadas y/o no aprobadas.

La gerencia no es proclive a compartir malas noticias o desempeños deficientes con los encargados de la administración de la entidad.

Otros, especifique:

### Supervisión y control gerencial:

La gerencia no analiza o ignora las recomendaciones efectuadas por las personas a su cargo.

La gerencia posee antecedentes de haber ocultado malas noticias o desempeños deficientes a otros accionistas.

Otros, especifique:

### Personal clave:

Cambios en el personal clave o partida de ejecutivos clave.

Falta de personal con habilidades contables y financieras apropiadas.

Con frecuencia se contrata y/o retiene a personal no competente.

Motivación pobre del personal (salarios inferiores a los valores del mercado).

Las funciones y responsabilidades del personal no son claras.

### Desempeño pobre por parte de personal clave.

Soporte inadecuado (recursos del personal) proporcionado a los gerentes para realizar sus trabajos.

El pago por gratificación es significativo para determinados gerentes o miembros del personal y puede desmotivar el buen desempeño de otros miembros.

Capacitación de personal y evaluación de desempeño inadecuada.

Otros, especifique:

### Estilo operativo de la gerencia:

Operaciones dominadas por una sola persona o un pequeño grupo de personas.

Toma de riesgo agresiva.

Actitudes pobres hacia los controles financieros.

Personal con moral pobre.

Otros, especifique:

## **Objetivos, apremios e incentivos a la gerencia:**

Apremios para cumplir con acuerdos bancarios.

El deseo de alcanzar un objetivo de ganancia o bonificación podría derivar en decisiones equivocadas (por ejemplo: Cambios en las condiciones normales de venta, firma de contratos no rentables) o declaraciones incorrectas (por ejemplo: Por ignorancia de políticas de reconocimiento de ingresos).

La reputación de la gerencia se vería afectada negativamente si no se alcanzan los niveles de ganancias o no se cumplen con los controles de gastos esperados.

La financiación necesaria sólo será obtenida si se alcanzan ciertos niveles de ventas, ganancias o activos.

Los gerentes clave tienen presiones o necesidades financieras personales.

Antecedentes de manipulación de estados financieros o malversación de activos.

Los gerentes clave se sienten no apreciados o con malos salarios.

Historial de declaraciones incorrectas significativas.

Las ventas en efectivo pueden no informarse en los registros contables.

Otros, especifique:

## **Hechos no rutinarios:**

Operaciones innecesariamente complejas que pudiesen ser usadas para ocultar declaraciones incorrectas sobre los ingresos o activos.

Los hechos identificados generan potenciales errores y fraude.

Antecedentes de comisiones (pagadas o recibidas) sobre nuevos contratos.

Existe la oportunidad de generar ventas no autorizadas, gastos o ventas y/o compras de activos.

Partes relacionadas se encuentran involucradas.

Otros, especifique:

## **Investigaciones, cargos y convicciones:**

Actitud deficiente de los gerentes hacia el cumplimiento, predisposición a la toma de riesgos considerables.

Las implicaciones financieras o regulatorias de incumplimiento podrían ser significativas para la viabilidad futura de la entidad.

Investigaciones en curso o cargos y/o penalidades recientes.

Antecedentes de incumplimientos.

Otros, especifique:

## **Asesores clave para la entidad:**

Asesoramiento ignorado con frecuencia.

Asesoramiento recibido a menudo sobre el modo de abordar o evitar el impacto de las normas de contabilidad y otros requerimientos regulatorios y legales.

Asesores financieros no calificados para brindar el tipo de asesoramiento otorgado.

Otros, especifique:

## **Partes relacionadas:**

Antecedentes de no revelar partes relacionadas o de la naturaleza y el alcance de las operaciones.

Las operaciones podrían ser usadas para cubrir un asunto clave, como falta de capital de trabajo, pérdidas y/o ganancias operativas y posible malversación de activos.

Los contratos normalmente llamados a licitación son una fuente directa para partes relacionadas.

Antecedentes de garantías y condiciones de préstamos no reveladas.

Se contratan familiares para puestos para los que no están realmente calificados.

Operaciones significativas con partes relacionadas que no están en el curso normal de actividades.

Otros, especifique:

## **Financiamiento:**

- La entidad se encuentra altamente apalancada.
- Convenios bancarios que no han sido cumplidos (o están próximos a incumplirse).
- Gastos por mora derivados del incumplimiento del pago del principal o de los intereses debido a un flujo de efectivo deficiente.
- El capital de trabajo no es suficiente para las necesidades diarias, lo cual genera dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.
- Se ha producido o es probable que se produzca una caída en el valor de la propiedad mantenida como garantía.
- Es posible que se requiera una nueva fuente significativa de financiamiento o refinanciación de las obligaciones existentes.
- La entidad tiene arreglos financieros inusualmente complejos.
- Otros, especifique:

## **Componentes del grupo:**

- Alianzas complejas, negocios conjuntos o estructura corporativa complejos.
- Inversiones y/o factores de riesgo importantes no sujetos a auditoría.
- Operaciones extranjeras o remotas.
- Cierre de ejercicio fiscal diferente al de la entidad.
- Las inversiones pueden ser usadas para ocultar o acomodar determinados tipos de operaciones o hechos.
- Otros, especifique:

## **POLÍTICAS CONTABLES (SELECCIÓN Y APLICACIÓN) ESTIMACIONES (PREPARACIÓN):**

### **Políticas y estimaciones contables significativas:**

- Aplicación inconsistente de políticas contables.
- Existe la oportunidad de que las políticas puedan ser manipuladas para cumplir un objetivo como alcanzar el umbral de ingresos o la obtención de bonos de incentivo.
- Políticas que a menudo son modificadas.
- Estimaciones significativas que involucran juicios subjetivos o incertidumbres que son difíciles de corroborar.
- Aplicación de nuevos pronunciamientos contables.
- Hechos u operaciones que involucran una incertidumbre importante.
- Otros, especifique:

## **OBJETIVOS, ESTRATEGIAS Y RIESGOS DEL NEGOCIO RELACIONADOS:**

### **Planificación del negocio:**

- La entidad no tiene planes ni sentido de administración. Como resultado, la gerencia a menudo es sorprendida por hechos inesperados.
- Los planes son demasiado ambiciosos o pobres pudiendo derivar en flujos de efectivo comprometidos o en la necesidad de un financiamiento adicional.
- La gerencia tiene planes futuros de vender la entidad (o partes de ella), de escindirse, fusionarse o de adquirir nuevas entidades.
- En los planes se ignora la necesidad de inversión en áreas como la infraestructura de TI y el mejoramiento de los controles financieros.
- Los planes centran el enfoque en objetivos/intereses personales y no en el éxito futuro de la entidad.
- Otros, especifique:

### **Contratos importantes:**

- Incumplimiento de los términos de los contratos.
- Los términos y condiciones de los contratos son onerosos y podrían debilitar la viabilidad financiera de la entidad.
- El incumplimiento de contratos por las contrapartes podría afectar negativamente a la entidad.
- Otros, especifique:

### **Evaluación de riesgos:**

La gerencia a menudo es sorprendida por hechos inesperados.

Recursos no son asignados a áreas prioritarias.

Otros, especifique:

## POSICIÓN DE LA ENTIDAD EN EL CICLO VITAL DEL NEGOCIO:

### Rápido crecimiento (inicial o una vez consolidada)

Los sistemas de control no se mantienen a la par del crecimiento.

Dificultad para contratar a personal con experiencia.

Flujo de efectivo inadecuado para cubrir las necesidades.

Otros, especifique:

### Madurez (crecimiento estable o estático en el mercado)

Necesidad de financiamientos de nuevos accionistas.

Necesidad decreciente de servicios proporcionados.

Falta de innovación o nuevas ideas.

Otros, especifique:

### Decreciente

Decrecimientos importantes en la necesidad de los servicios proporcionados.

Falta de voluntad para cambiar o adoptar nuevas ideas.

Los altos niveles de burocracia perjudican el servicio a los clientes.

Tiempo importante de la gerencia empleado en control de costos.

Otros, especifique:

## MEDIDA Y REVISIÓN DEL DESEMPEÑO FINANCIERO:

### Medidas de rendimiento:

El desempeño no es medido a través del uso de indicadores generalmente usados dentro de la industria.

No se toma ninguna acción para corregir el funcionamiento deficiente.

Otros, especifique:

### Revisión analítica:

No se obtuvo una explicación razonable sobre los cambios en los índices clave (tales como las variaciones en el margen bruto o en los gastos).

El capital de trabajo se está deteriorando.

Los ingresos se han reducido o los gastos han aumentado significativamente durante los últimos años.

Otros, especifique:

## CONTROL INTERNO RELEVANTE PARA LA AUDITORÍA

Las deficiencias en el entorno de control probablemente afecten a otros componentes del control interno.

Los riesgos de fraude material no son controlados.

La gerencia tiene una actitud pobre (de poca importancia) hacia al control.

Existen deficiencias significativas en el control interno que la gerencia ha decidido no reducir.

Otros, especifique:

## **ANEXO III**

### **PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS**

La información obtenida mediante la aplicación de los procedimientos de valoración del riesgo (incluyendo procedimientos analíticos – resultados financieros, tendencias y razones financieras), se utiliza como evidencia de auditoría en apoyo de la evaluación del riesgo.

Los procedimientos analíticos realizados como procedimientos de evaluación de riesgo pueden identificar los aspectos de entidad de los que el auditor era consciente y puede ayudarle a evaluar los riesgos de declaración de error significativo que proporcionen una base para diseñar e implementar respuestas a los riesgos evaluados.

Los procedimientos analíticos **pueden identificar operaciones inusuales, razones financieras o tendencias que tienen implicaciones de auditoría**, incluidos los riesgos de fraude.

La premisa que subyace a los procedimientos analíticos es que existan relaciones entre los datos y que continúen, excepto si las condiciones cambiantes hacen que estos cambien. Los cambios pueden ser causados por las transacciones o hechos inusuales, cambios contables, cambios en el negocio, las fluctuaciones aleatorias, o inexactitudes. Los procedimientos analíticos varían en complejidad desde la mera exploración de entradas en los libros hasta la simple comparación de los datos a modelos matemáticos complejos que impliquen muchos elementos y relaciones.

#### **Procedimientos analíticos requeridos**

**El objetivo primario de los procedimientos analíticos de planeación es identificar eficientemente posibles inexactitudes que requieren ajuste, y los riesgos inherentes en los ciclos y afirmaciones que necesiten ser tratados en la determinación del alcance de la auditoría.** Para ello, primero se deben tener en cuenta las expectativas de desarrollo basadas en el conocimiento del negocio del cliente y de la industria y el análisis de los saldos inusuales o inesperados o de las relaciones en los datos agregados a un alto nivel (estados financieros y/o componentes principales). Sin embargo, a veces mediante el análisis de datos de la transacción se pueden reconocer, a través de los conocimientos obtenidos en otras actividades de planeación y en auditorías anteriores, las cuentas correctas o incorrectas. Después de desarrollar la expectativa se debe realizar el procedimiento analítico.

La información obtenida mediante los procedimientos analíticos de planeación ayuda a determinar qué y en qué medida, los procedimientos sustantivos son necesarios. Estos procedimientos pueden identificar las tendencias desfavorables u

otros aspectos que podrían plantear interrogantes sobre la capacidad de una entidad para seguir operando.

Enseguida se presentan los anexos que deben ser requisitados para documentar los procedimientos analíticos de planeación.

# ANEXO III.1

Compromiso de auditoría:

Fecha de cierre de los estados financieros auditados:

Realizo:  
Superviso

Fecha:  
Fecha:

## I.- ANÁLISIS COMPARATIVO DE ESTADOS FINANCIEROS

ME: Materialidad de ejecución:

Mes: 20X3	%	Dic 20X4	%	\$	Variación	% Variación	Dic 20X5	%	\$	Variación	% Variación	Comentarios sobre los cambios, transacciones o hechos inusuales
--------------	---	-------------	---	----	-----------	----------------	-------------	---	----	-----------	----------------	--

### Estados de situación financiera

Efectivo y equivalentes de efectivo  
Cuentas por cobrar comerciales - Neto  
Partes relacionadas  
Otras cuentas por cobrar  
Inventarios - Neto Activos  
biológicos  
Pagos anticipados

### Activo a corto plazo

Inversiones en acciones  
Propiedades, planta y equipo - Neto  
Activos intangibles y crédito mercantil

### Activo a largo plazo

### TOTAL DEL ACTIVO

Préstamos bancarios  
Porción circulante de deuda a LP  
Proveedores  
Acreedores  
Partes relacionadas  
Anticipo de clientes  
Impuestos  
Beneficios directos a los empleados  
PTU

### Total pasivo a corto plazo

Préstamos bancarios  
Beneficios posteriores al empleo  
Impuestos diferidos

### Total pasivo a corto plazo

### TOTAL DEL PASIVO

Capital social  
Resultados de ejercicios anteriores  
Resultado del ejercicio

### TOTAL DEL CAPITAL CONTABLE

### TOTAL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE

### Diferencia - prueba

	Mes: 20X1	%	Dic 20X2	%	\$	Variación	% Variación	Dic 20X3	%	\$	Variación	% Variación	Comentarios sobre los cambios, transacciones o hechos inusuales
--	--------------	---	-------------	---	----	-----------	----------------	-------------	---	----	-----------	----------------	--

### Comentarios sobre los cambios, transacciones o hechos inusuales

Ventas - Ingresos netos 100% 100%  
Costo de ventas -  
Utilidad (pérdida) bruta -

### Gastos de operación

Gastos de venta  
Gastos de administración  
Otros gastos -Neto  
PTU

### Utilidad (pérdida) de operación

RIF  
Gastos por intereses  
Ingresos por intereses  
Resultado cambiario

### Utilidad (pérdida) antes de impuesto.

Impuestos a la utilidad - ISR  
**UTILIDAD (PÉRDIDA) NETA**

Otros resultados integrales  
**RESULTADO INTEGRAL**  
Diferencia - prueba

## ANEXO III.2

### DETERMINACIONES Y ANÁLISIS COMPARATIVO DE RAZONES FINANCIERAS

Mes:	Dic 20X4	Dic 20X5	Comentarios sobre los cambios, transacciones o hechos inusuales
------	-------------	-------------	---

#### RAZONES FINANCIERAS DE LIQUIDEZ

##### Razón corriente (circulante)

La Razón Corriente mide la liquidez a corto plazo de una empresa y su capacidad para cumplir con las obligaciones actuales a su vencimiento. Cuanto mayor sea la tasa, mayor es la holgura entre las obligaciones actuales y la capacidad de la empresa para pagarles.

Fórmula: Activos corrientes / Pasivos corrientes

Capital de trabajo

La Razón capital de trabajo mide el exceso de activo corriente sobre pasivo corriente. Indica el valor de los activos que espera convertirse a efectivo o ser consumidos dentro de un año más allá de aquellos utilizados para pagar obligaciones corrientes. Este valor es de suma utilidad al ejecutar análisis de tendencias sobre la empresa.

Fórmula: (Activos corrientes) - (Pasivos corrientes)

##### Razón rápida

La Razón rápida (más conocida como la Prueba ácida) mide el grado en que las obligaciones actuales están cubiertas por los activos circulantes más líquidos. Por lo general un valor inferior a dos implica una dependencia del inventario u otros activos corrientes para liquidar la deuda a corto plazo.

La Razón rápida (más conocida como la Prueba ácida) mide el grado en que las obligaciones actuales están cubiertas por los activos circulantes más líquidos. Por lo general un valor inferior a dos implica una dependencia del inventario u otros activos corrientes para liquidar la deuda a corto plazo.

Fórmula: Activos realizables / Pasivos realizables

##### Razón Cuentas por cobrar a Capital de trabajo

Mide la dependencia del capital de trabajo con respecto a las cobranzas de las cuentas por cobrar. Fórmula: Cuentas por cobrar / Capital de trabajo

##### Razón Inventario a Capital de trabajo

Mide la dependencia del capital de trabajo con respecto al inventario y las ventas. Un inventario alto a la razón del capital de trabajo significa que una caída en las ventas podría crear graves problemas de liquidez.

Fórmula: Inventario / Capital de trabajo

\*

##### Rotación de cuentas por cobrar

Mide la cantidad de veces que se renuevan las cuentas por cobrar comerciales durante el año. Cuando más alta sea la rotación, más corto será el tiempo entre la venta y la cobranza.

Fórmula: Ventas a crédito / Cuentas por cobrar

Ventas - Ingresos netos

Ventas de contado

Ventas a crédito

#### INDICES DE ACTIVIDAD

##### Días promedio de cobro

Mide el tiempo promedio en el que las cuentas por cobrar se encuentran pendientes. Ayuda a determinar la existencia de potenciales problemas en las cobranzas.

Fórmula: (Cuentas por cobrar X 365 (o días del periodo)) / Total ventas

Días del periodo

365

365

### **Rotación de inventarios**

Mide la cantidad de veces en las que se renueva el inventario durante el año. Una alta rotación podría indicar una mejor liquidez o una comercialización superior. Por otra parte podría indicar una escasez de inventario requerido para el nivel de ventas. Una rotación baja puede indicar una baja liquidez, exceso de inventario u obsolescencia.

Fórmula: Costo de ventas / Inventario

### **Días promedio de rotación del inventario**

Mide el tiempo promedio en el que las unidades se encuentran en el inventario. Ayuda a determinar si existen niveles de inventario en exceso o inadecuados.

Fórmula: (Inventario X 365 (o días del periodo)) / Costo de ventas

$$\text{Días del periodo} \quad \frac{365}{365}$$

### **Días del ciclo operativo**

Mide el tiempo que toma convertir productos y servicios en efectivo. Una tendencia desfavorable podría indicar problemas futuros en el flujo de efectivo.

Fórmula: (Días promedio de cobro) + (Días promedio de rotación del inventario)

### **Rotación de cuentas por pagar**

Mide la cantidad de veces en la que las cuentas por pagar son convertidas a efectivo cada año. Fórmula: Costo de ventas / Cuentas por pagar

### **Días promedio de pago**

Mide la antigüedad promedio de las cuentas por pagar e indica el patrón de pago de la empresa.

Fórmula: (Cuentas por pagar X 365 (o días del periodo)) / Costo de ventas

$$\text{Días del periodo} \quad \frac{365}{365}$$

### **Rotación de activos**

Mide la eficiencia mediante la cual la empresa puede usar sus activos para generar ventas. Cuanto más alta sea la rotación, más eficiente habrá sido el uso de sus activos.

Fórmula: Total ventas / Total activos

## **TASAS DE RENTABILIDAD**

### **Margen de ganancia bruta %**

Indica cuánto de cada venta se encuentra disponible para cubrir gastos operativos y contribuir a la ganancia.

Fórmula: Ganancia bruta / Ventas netas

### **Margen neto de utilidad %**

Mide cuál es el valor de cada venta que fue convertido a ganancia.

Fórmula: Ganancias neta / Total ventas

### **Razón retorno sobre activos**

Mide la capacidad para generar ganancias por inversiones adicionales en activos productivos. Fórmula: Ingreso neto / Total activo

## **TASAS DE COBERTURA**

### **Patrimonio propio**

Mide el porcentaje del total de los activos proporcionado por los inversores de la empresa. En combinación con otras, esta razón indica el grado en que las pérdidas de operación pueden ser amortiguadas de acciones adversas por los inversores.

Fórmula: Total capital / Total activo

### **Razón de deuda a capital**

Expresa la relación entre el capital aportado por acreedores y aquel aportado por propietarios. Podría indicar una capacidad de endeudamiento de la empresa y sub o sobre capitalización.

Fórmula: Total pasivo / Patrimonio propio

### **Índice de apalancamiento financiero**

Indica el alcance mediante el cual los propietarios han apalancado sus inversiones. Esta es la razón que explica la diferencia entre la rentabilidad de los activos y índice de retorno sobre el capital.

Fórmula: Total activo / Patrimonio propio

### **Ganancia antes de intereses e impuestos**

Mide la utilidad operativa de una empresa antes de los efectos de costos financieros e impuestos sobre la renta. Este es un gran indicador que permite la comparación con otras compañías debido a que excluye los efectos de la capitalización (endeudamiento y financiamiento propio).

Fórmula: Ingreso neto + Intereses + Impuesto a la renta

### **Cobertura de intereses**

Mide la capacidad de la empresa para abonar sus intereses contractuales. También indica el alcance sobre el cual el apalancamiento financiero tuvo un efecto positivo o negativo sobre el ingreso neto.

Fórmula: Intereses/(Ingreso neto + Intereses + Impuesto a la renta)

### **Intereses Ingreso neto antes de intereses e impuestos**

Mide el efecto del apalancamiento sobre el ingreso neto.

Fórmula: Gastos financieros / (Ingreso neto + Gastos financieros)

## ANEXO III.3

### OTROS ANÁLISIS E INFORMACIÓN FINANCIERA Y NO FINANCIERA

#### **En los casos que sea aplicable considere y documente los siguientes análisis:**

Es necesario comprender al cliente y la industria, y cómo se calculan los promedios de la industria si se quiere compararlos con las estadísticas del cliente (variaciones y tendencias) - Describa y referencia información si se tiene:

Cambios en el negocio del cliente y de la industria - Comparaciones históricas - Describa y referencia información si se tiene:

Si el cliente prepara un presupuesto, y se basa en consideraciones serias de expectativas razonables, comparar los resultados históricos con el resultado anticipado (o presupuestado) - Describa y referencia información si se tiene:

índices significativos que utilice el cliente para evaluar el rendimiento y gestionar el negocio - Describa y referencia información si se tiene

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

## **ÍNDICE**

Generalidades

Alcance y limitaciones

Determinación de riesgo de fraudes y errores  
importantes en la comunicación entre el auditor sucesor y el auditor predecesor

Objetivo de la guía

Procedimientos de auditoría

## Generalidades

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 o para otros trabajos profesionales (entendiendo que en este contexto se refiere a colegas que colaboran en firmas profesionales).

Al presentarse esta situación y con el objetivo de localizar riesgos que puedan afectar su trabajo, antes de aceptar el compromiso, el auditor necesita obtener información del cliente en prospecto, de algunas otras personas y entidades, de colegas; 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 y no incurrir en riesgos innecesarios e identificar que no existan problemas de independencia (conflicto de intereses) entre otros aspectos.

Predecesor es el término empleado para un auditor que renuncia a continuar como tal o es notificado de que sus servicios profesionales han terminado.

El auditor que es invitado a hacer una propuesta o acepta llevar a cabo un examen de estados financieros, es conocido como sucesor.

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.

Es importante que el auditor sucesor considere la estipulaciones del Código de Ética Profesional, entre otras:

*“Parte B - Contadores Públicos en la práctica independiente Sección 200 Introducción”*

*200.2 El Contador Público en la práctica independiente no deberá, a sabiendas, participar en ningún negocio, ocupación o actividad que deteriore, o pueda deteriorar, la integridad, objetividad o la buena reputación de la profesión y que, por lo tanto, sería incompatible con los principios fundamentales.*

*Sección 210 Nombramiento profesional*

*Aceptación del cliente*

*210.1 Antes de aceptar una relación con un nuevo cliente, el Contador Público en la práctica independiente deberá determinar si su aceptación pudiera crear alguna amenaza al cumplimiento de los principios fundamentales. Pueden crearse amenazas potenciales a la integridad o comportamiento profesional, por ejemplo, por asuntos cuestionables relacionados con el cliente (sus dueños, administración o actividades).*

## Sección 290 *Independencia – trabajos de auditoría y de revisión*

### 290.6 *La independencia comprende:*

- a) *Independencia mental: el estado mental que permite la expresión de una conclusión sin ser afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo así, a un individuo actuar con integridad y ejercer la objetividad y el escepticismo profesional.*
- b) *Independencia en apariencia: evitar hechos y circunstancias que sean tan importantes que al ponderar todos los hechos y circunstancias específicos, llevarían a un tercero razonable y bien informado, a concluir que se ha comprometido la integridad, objetividad o escepticismo profesional de una firma, o de un miembro del equipo de auditoría.”*

Así mismo, es indispensable que el auditor sucesor considere lo estipulado en la Norma de Control de Calidad aplicable a las firmas de contadores públicos que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera, trabajos para atestigar y otros servicios relacionados, principalmente en el apartado 30 sobre la aceptación y retención de clientes y trabajos específicos:

*“La firma debe establecer políticas y procedimientos para la aceptación y retención de clientes y trabajos específicos, diseñados para proporcionar una seguridad razonable, de que sólo asumirá o continuará relaciones profesionales y trabajos cuando...”*

### **Alcance y limitaciones**

Esta guía 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 Internacionales de Auditoría de una entidad en la cual ya exista un auditor independiente a quien se pretenda suceder o reemplazar.

La presente guía contiene los procedimientos relativos a la comunicación y de la obtención de información que provenga del auditor a quien se pretende suceder o reemplazar, con la cual el nuevo auditor podrá tener mayores elementos de juicio para decidir sobre la aceptación del trabajo.

La información obtenida del auditor predecesor, como de la misma entidad o de otras fuentes debe ser probada para ser considerada como parte de la evidencia adecuada (suficiente y competente).

### **Determinación de riesgo de fraudes y errores importantes en la comunicación entre el auditor sucesor y el auditor predecesor**

El auditor, en las circunstancias y para determinar la posible ocurrencia de riesgo de fraudes y errores importantes que puedan derivarse en la comunicación con el auditor predecesor, incluyendo los aspectos de independencia (conflicto de intereses) entre otros, debe considerar obtener información sobre su potencial cliente de otras fuentes.

La Norma de Calidad en la aceptación de clientes y trabajos específicos dirigida o la identificación de riesgos, indica:

*"Ha considerado la integridad del cliente, incluyendo la reputación de la entidad y de los negocios de los principales accionistas del cliente, funcionarios clave y responsables del gobierno corporativo, y no tenga información que la lleve a concluir que el cliente carece de integridad".*

La información obtenida, en adición a evaluar la reputación de la entidad, incluye la discusión de aspectos técnicos, tanto de la aplicación de la integridad de las Normas de Información Financiera, como los resultados de la revisión, incluyendo aspectos relevantes de la planeación, evaluación de los riesgos y del control interno (incluyendo los aspectos de tecnología de la información), resultado de las pruebas de cumplimiento y sustantivas, confirmaciones importantes (financieras, abogados, etc.), negocio en marcha, compromisos y contingencia (litigios), presentación y revelación, etc. Esta información puede obtenerse a través de pláticas con el auditor sucedido y, de preferencia, de la revisión de sus papeles de trabajo.

Los detalles de cómo y a quién recurrir, evaluación de la información obtenida sobre riesgos potenciales y de independencia, la definición de aceptar o continuar con el trabajo o de los efectos de no obtener información relevante, entre otros temas, son asuntos de criterio personal y escéptico sobre los riesgos potenciales o reales que el auditor sucesor haya localizado y no se tratan en esta guía.

## **Objetivo de la guía**

El objetivo de esta guía 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 de auditoría**

- La comunicación entre auditor sucesor y predecesor ya sea verbal o escrita, deberá ser efectuada antes de aceptar el trabajo, o bien al aceptar e iniciar el mismo o inmediatamente a su comienzo, estas consideraciones deben ser parte importante de su planeación y de carácter confidencial. El cliente en prospecto debe dar su autorización para obtener información del auditor

predecesor.

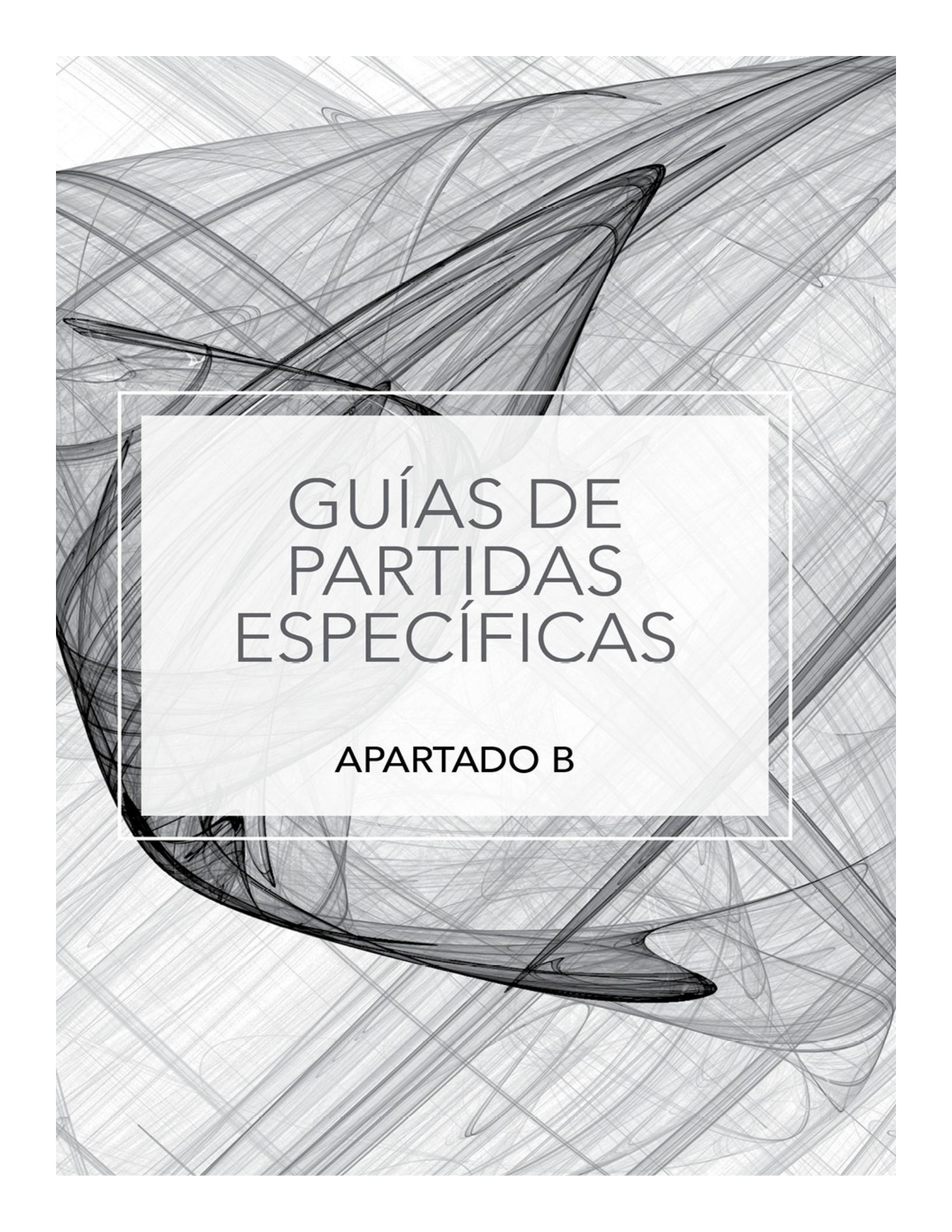
- Investigar y evaluar los riesgos implícitos sobre las causas y e implicaciones cuando el cliente en prospecto impida o limite las respuestas del auditor predecesor, o bien, que éste se rehuse a informar, antes de decidir si acepta el encargo como auditor a través de su carta de contratación.
- Preguntar al auditor predecesor sobre las razones que él conoce relativas al cambio de auditor, tales como:
  - Desacuerdos en relación con la aplicación de Normas de Información Financiera.
  - De la limitación del alcance y oportunidad de la aplicación procedimientos de auditoría, ajustes rechazados, negación de información, etc., y otros asuntos de similar importancia.
  - Hechos que pueden afectar la integridad de la administración y otros asuntos de importancia semejante.
- Establecer con el auditor predecesor, de ser posible, la entrega en forma completa de la información solicitada y que si decide, debido a circunstancias irregulares (tales como litigios), no dar respuesta completa a la solicitud lo indique así expresa y claramente, tanto por escrito o verbalmente.
- Considerar el impacto de respuestas limitadas, de no obtener la información o que esta no sea confiable y de que si acepta el encargo de llevar a cabo el examen de estados financieros, debe documentar este asunto y su efecto en la planeación que incluya la naturaleza de los procedimientos de revisión, de su alcance y oportunidad, así como del resultado esperado.
- Solicitar al auditor predecesor, información sobre sus papeles de trabajo (de ser posible y que el cliente lo autorice) lo siguiente, entre otras cosas que se consideren pertinentes:
  - Información del resultado de sus procedimientos en las cuentas de naturaleza histórica (propiedad, planta y equipo, capital contable, etcétera).
  - Informacion sobre los inventarios iniciales (su observación fisica).
  - Resultado de confirmaciones importantes.
  - Indagación sobre la aplicación consistente de las Normas de Información Financiera.
  - Evaluar la razonabilidad de las cuentas de balance, con énfasis en las estimaciones contables que sean suficientes, como de cobro dudoso, obsolescencia, deméritos, beneficios laborales, etcétera.
  - Resultado de sus pruebas de hechos o eventos posteriores sobre las

operaciones del periodo revisado por el auditor anterior.

- Solicitar información específica referente a asuntos que considere puedan afectar el curso de su examen, tales como las áreas importantes, sus riegos inherentes, los controles que los prevegan, detecten y corrijan, sus procedimientos específicos, áreas que han requerido de tiempo en demasía para su revisión, problemas de auditoría derivados del sistema de contabilidad y registros, litigios, ayuda de la administración, etcétera.
  - Podrán acordar sobre aquellos papeles de trabajo disponibles para su revisión y aquellos que podrán copiarse.
  - Acordar de la posibilidad de que el auditor sustituido esté disponible para futuras consultas.
- Es importante considerar que el auditor predecesor obsequia una cortesía pues no hay obligación (solamente la de una conducta profesional) que obligue a informar ni a mostrar sus papeles de trabajo.
  - 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 por desviaciones a las Normas de Información Financiera, tendrá que observar lo siguiente:
    - Solicitará a su cliente una junta en la que estén presentes las tres partes para resolver el asunto (posiblemente en una re-emisión y ajustes a años anteriores).
    - De no ser posible dicha reunión se convendrá con el cliente en llevar al cabo lo procedente y en su caso avisar por escrito o verbalmente al auditor predecesor las acciones tomadas.
    - El auditor deberá hacer énfasis en su informe de que los estados financieros fueron re-estructurados y observar que se hagan las revelaciones conducentes.
    - De preferencia considerar observar que la entidad informe a las personas que pudieron tomar decisiones significativas de las modificaciones llevadas al cabo (a las autoridades, a los accionistas, a la administración, etc.) y considerar que la entidad obtenga asesoría legal en estas situaciones.
    - Este trabajo debe quedar debidamente documentado en sus papeles de trabajo.
  - Cuando el auditor sucesor observa que el anterior auditor no efectuó un

examen suficiente, el auditor sucesor deberá ampliar sus pruebas hasta lograr obtener una evidencia adecuada para conocer y evaluar el efecto de la deficiencia observada y, si de dicho evento resultan ajustes al ejercicio anterior y sea necesaria la reestructura de los estados financieros, procederá como se apuntó en las párrafos anteriores.

- En su caso, el auditor deberá considerar emitir una opinión modificada.
- El auditor al preparar su informe debe hacer referencia en un párrafo de énfasis de que los estados financieros del ejercicio anterior fueron examinados por otro Contador Público Independiente y el tipo de informe rendido.
- El auditor no debe considerar el trabajo del auditor predecesor como base de su propio trabajo ni hacer referencia de que ese trabajo es parte de su propia opinión.



**GUÍAS DE  
PARTIDAS  
ESPECÍFICAS**

**APARTADO B**

# **EFFECTIVO Y EQUIVALENTES DE EFECTIVO**

## **ÍNDICE**

Generalidades

Alcance y limitaciones

Determinación de riesgo de fraudes y errores  
importantes en la cuenta de efectivo y equivalentes

Objetivo de la guía

Procedimientos de auditoría

Planeación del examen del efectivo y equivalentes

Control interno

Revisión analítica

Revisión preliminar del control interno

Pruebas de cumplimiento

Pruebas sustantivas

Presentación y revelación

## **Generalidades**

Las Normas de Información Financiera (NIF) promulgadas en México utilizan el significado 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, fondeados a través de fideicomisos o instrumentos similares.
- Los equivalentes de efectivo: son valores de corto plazo 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 (valores cuya disposición se prevé de forma inmediata, generan rendimientos y tienen riesgos poco importantes de cambios en su valor; tales como inversiones de muy corto plazo).
- Efectivo y equivalentes de efectivo restringidos: tienen ciertas limitaciones para su disponibilidad, las cuales normalmente son de tipo contractual o legal o destinados para ciertos propósitos.

## **Alcance y limitaciones**

Esta guía 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 guía.

## **Determinación de riesgo de fraudes y errores importantes en la cuenta de efectivo y equivalentes**

Hay que identificar y evaluar los riesgos de error material debido a fraudes y errores en las aseveraciones en los saldos, resultados y revelaciones relativas a efectivo y equivalentes. Algunos controles mitigantes de los factores de riesgo pueden ser los siguientes:

- Documentación de los factores o condiciones que pueden influir en la determinación del riesgo de auditoría en esta cuenta de efectivo y equivalentes. 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 los prevengan, detecten y corrijan, o bien, que el auditor no los descubra cuando aplica técnicas de muestreo.

- La característica de riesgo de errores y, sobretodo, de fraudes, es en ambientes donde el efectivo y sus equivalentes pueden ser de fácil disponibilidad, por lo que adquiere una importancia que exista una adecuada segregación de funciones, que permita una supervisión constante y automática de los aspectos de autorización, custodia y registro de sus movimientos y operaciones.
- Así mismo, evaluación de riesgos el aspecto tecnológico de cómo se realizan las operaciones de efectivo y equivalentes (transferencias interbancarias).
- Control adecuado, revelaciones en las operaciones con partes relacionadas.
- Otros factores de riesgo a considerar que el auditor debe detectar en sus análisis previos son, entre otros, la falta de:
  - controles adecuados sobre los movimientos del efectivo y valores,
  - conciliaciones actualizadas y de su autorización oportuna,
  - depuraciones constantes y seguimiento de partidas en tránsito,
  - capacidad técnica para el registro de operaciones financieras,
  - correcta valuación de las inversiones,
  - tecnología para el control de las transferencias, archivos digitales, custodia, etc.,
  - controles para la valuación de divisas y valores no cotizados en bolsa,
  - registros auxiliares o poco confiables,
  - controles sobre los fondos restringidos.

## **Objetivo de la guía**

El objetivo de la presente guía 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 los factores de riesgo para localizar errores y fraudes importantes y las condiciones y características de cada entidad.

## **Procedimientos de auditoría**

### ***Planeación del examen del efectivo y equivalentes.***

La planeación debe realizarse considerando:

- la importancia de la partida y operaciones (a través de análisis financiero, comparaciones),
- los riesgos inherentes,
- la existencia del adecuado control interno que tenga la entidad para mitigar riesgos y
- con base en esta información, el auditor debe diseñar específicamente la oportunidad y alcance de su auditoría, alcances de sus muestras, apoyo en especialistas en operaciones financieras, incluyendo asesoría en sistemas de informática.

Al determinar los factores de riesgos por la existencia de fraudes y errores importantes, se consideran, en forma general:

- las características de las operaciones de la entidad, su control circundante, sus condiciones jurídicas, sistemas contables y tecnológicos (manual o aspectos de tecnología en el manejo de la información digital), 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 forma particular:
- la importancia de la partida y transacciones, los riesgos inherentes, los controles que mitigan éstos y una definición específica de los procedimientos de auditoría a aplicar, su alcance y oportunidad.

La planeación es un proceso recurrente y continuo durante la auditoría, que debe ser documentada, revisada y modificada durante el trabajo conforme a los resultados obtenidos que ameriten cambiar y justificar los alcances y enfoques. El auditor deberá considerar los siguientes aspectos, entre otros en el examen del efectivo y equivalentes:

- obtener información sobre las características de los fondos y valores, tales como tipos de inversión, tasas de interés, vencimientos, tipos de moneda, bancos, localidades, en fideicomiso, fondos restringidos, garantías, etc.,
- la forma en que estas operaciones se relacionan con otras cuentas, tales como: clientes, inventarios, propiedad, planta y equipo, pasivos en lo general, ventas, otros ingresos, resultados financieros, etc.; que se producen por las transacciones de inversiones, ventas, cobranzas, compras de inventarios y

bienes, pagos de pasivos, etc.; o que las mismas originan o finalizan en las cuentas de efectivo y equivalentes,

- determinar las posibles limitaciones que pueden afectar su trabajo y opinión.

### ***Control interno***

Llevar al cabo el estudio y evaluación preliminar del control interno, consecuentemente y entre otros, 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), de segregación, vigilancia, custodia, registros por terceros (tercerías - outsourcing -), casos de catástrofes y recuperaciones, respaldos, reprocesos, etc.; es de suma importancia que el auditor se apoye en especialistas para la revisión de los sistemas de cómputo y se realicen pruebas usando el mismo computador.

En forma enunciativa mas no limitativa, algunos controles clave son:

- Entradas de efectivo y equivalentes.

Controles adecuados sobre entradas en efectivo y valores, incluyendo las transferencias electrónicas bancarias, 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 inmediato y verificación posterior.

- Depósito íntegro e inmediato de la cobranza, incluyendo la localización de las transferencias bancarias.

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 o en las cuentas bancarias donde producen bajo rendimientos, para evitar el uso incorrecto de los fondos.

- Firmas autorizadas mancomunadas

Aprobación por parte de la administración de las firmas autorizadas para girar contra las cuentas bancarias y para efectuar traspasos electrónicos. Es recomendable que existan firmas mancomunadas para el manejo del efectivo y para las transferencias bancarias y las inversiones, con objeto de que esta actividad no recaiga en una sola persona.

- Autorización previa de las salidas de dinero.

En la expedición de cheques, que éstos sean siempre nominativos incluyendo las pagos por transferencias bancarias, límites para el pago a través de las cuentas bancarias e inversiones, incluyendo los pagos en efectivo, evidencia adecuada sobre los pagos tanto en papel como la relativa al soporte electrónico.

- Controles adecuados sobre las entradas y salidas del efectivo.

Es indispensable que también se establezcan 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, 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 o una transferencia) y que exista siempre documentación comprobatoria adecuada. Teniendo en cuenta que estos controles adquieran relevancia en ambientes de tecnología donde existen transferencias donde también se deben establecer límites, autorizaciones mancomunadas, seguimiento de las operaciones, etc.

- Segregación adecuada de las funciones.

Tales como las de autorización, adquisición y venta, custodia, cobranza, tesorería, registro de operaciones y cobro de rendimientos. Incluyendo que el control de las operaciones electrónicas sean debidamente supervisadas y exista segregación de funciones en cuanto operación, sistemas, vigilancia, etc.

- Protección adicional del efectivo y equivalentes.

Entre otros, mediante el afianzamiento de las personas que manejan fondos y valores, instalaciones seguras, asesoramiento de vigilancia profesional y rotaciones habituales de este personal.

- Valuación periódica del equivalente del efectivo (diversidad de tipos de inversiones).

Por sus características particulares de los valores que cambian con frecuencia, las constantes fluctuaciones de los precios de los valores, y la particularidad de su valuación 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.

- Registro contable.

Clasificación y revelaciones de acuerdo a las Normas de Información Financiera; es recomendable, debido a las complejidad de estas operaciones y de las mismas normas, se revisen por una persona con experiencia en este tipo de transacciones.

- Existencia de registros para identificar los valores y sus rendimientos.

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. Esta media incluye la información que se contiene en medios magnéticos donde también debe existir un adecuado análisis.

- Arqueos periódicos del efectivo y equivalentes.

La verificación periódica y sorpresiva de los fondos y valores en poder de los cajeros y otros custodios (bancos, casas de bolsa, etc.) 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 y debidamente revisados, investigación de diferencias, promoción de medidas de seguridad, traslados, fianzas y seguros, etcétera.

- Formulación de conciliaciones periódicas e investigación y ajuste de las partidas en conciliación.

La elaboración de conciliaciones mensuales de las cuentas bancarias y de inversiones por personas ajena 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. La tecnología para el manejo de estas operaciones permite un control adecuado y oportuno; sin embargo, requiere de controles adicionales sobre segregación, supervisión, entre otros.

- Fondos restringidos.

Examen de la documentación que obliga a mantenerlos para ciertos fines, revisión de contratos, aplicación del efectivo y equivalentes, recepción de los mismos determinando sus bases, obligaciones, compromisos, saldos compensatorios, etc., asegurando se hagan las revelaciones necesarias y de su correcta clasificación en el balance.

## ***Revisión analítica***

Herramienta que proporciona información al auditor para determinar el alcance de sus pruebas.

Comparación de cifras con las de ejercicios anteriores, tomando en consideración los índices de inflación general, fluctuaciones cambiarias, pruebas globales, comparaciones con otras entidades, de la industria, etc., para juzgar si las variaciones y las tendencias son lógicas, o bien, la falta de éstas, situaciones anormales, cambios significativos, si son o no razonables con base en el conocimiento general del negocio y de su entorno y como conclusión de este procedimiento diseñar las pruebas de auditoría que coincidan con las conclusiones de los resultados analíticos.

## ***Revisión preliminar del control interno***

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.

- Incluye la evaluación, documentación y prueba del control circundante, como primer paso primordial para conocer la gerencia, su entorno, etc.
- Evaluar, documentar y probar los controles 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, uso del mismo computador para hacer pruebas.
- Habiéndose determinado, en forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno contable en efectivo y equivalentes, 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 de fraudes y errores en el rubro de efectivo e inversiones temporales, el auditor estará en posición de definir específicamente 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***

El propósito es tener una seguridad razonable de que los procedimientos de control interno en el área de efectivo y equivalentes en los que pretende confiar, existen y se aplican oportunamente durante el periodo sujeto a examen.

Considerando que las pruebas de cumplimiento se relacionan con controles clave, con el mismo procedimiento de auditoría para probar dicho control clave y su correlación con las pruebas sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento, como su nombre lo indica, significan que los controles se probarán para “comprobar si cumplen” con su cometido y se dirigen a corroborar la esencia del funcionamiento efectivo de los controles clave, por tanto, deben diseñarse en función a las circunstancias y en la evaluación de la fortaleza del control interno diseñado precisamente para el área de efectivo y equivalentes y en lo general al control interno para otras áreas.

Las pruebas de cumplimiento generalmente se llevan en forma previa a las sustantivas, pues el resultado de las de cumplimiento influyen en el alcance y oportunidad de las sustantivas.

A manera general se describen algunas pruebas de cumplimiento con el alcance determinado en la fortaleza del sistema de control interno, para documentar la justificación, evidencia del trabajo, revisión, conclusiones y posibles efectos en las pruebas sustantivas y en otras áreas:

- revisiones de los ingresos, integración, registro oportuno, autorizaciones,
- examen de la emisión de cheques bancarios manuales o por transferencias bancarias, documentación, registro contable, autorizaciones,
- inspección de las conciliaciones bancarias, autorización, oportunidad, aclaración de las partidas en tránsito,
- observación y seguimiento de la recepción de los ingresos y emisión de pagos, principalmente cuando son operaciones realizadas a través de sistemas de cómputo que no dejan huella,
- examen de movimientos posteriores que confirmen la operación,
- revisión del esquema del control interno relativo al proceso electrónico de estas operaciones,
- análisis financiero,
- juzgar la naturaleza de las operaciones intercompañías,
- revisar las operaciones de los fondos restringidos que se hagan,

En virtud de que los procedimientos de auditoría aplicables al área de efectivo y equivalentes son generalmente a base de pruebas de cumplimiento, se hace énfasis en que la revisión del control interno es importante por los riesgos, materialidad y volumen de transacciones, efectos de la tecnología, entre otros aspectos, por lo que

las pruebas sustantivas debe orientarse a corroborar la propiedad, existencia e integridad de este activo.

## **Pruebas sustantivas**

Conjuntamente con el resultado de la evaluación y pruebas de la efectividad del cumplimiento de los controles interno clave en los sistemas de efectivo y equivalentes (incluyendo los relativos a sistemas de información tecnológica), las pruebas sustantivas serán diseñadas específicamente en su alcance y oportunidad al resultado de las de cumplimiento.

El objetivo de las pruebas sustantivas, como su nombre lo indica, es la obtención de la evidencia adecuada (suficiente, competente y persuasiva) de la "sustancia" de que la cuenta, transacción y revelación están exentas de fraudes y errores importantes. Es la evidencia de la existencia, integridad, valuación y propiedad del efectivo y equivalentes.

A manera general se describen algunas pruebas sustantivas con el alcance determinado en la fortaleza del sistema de control interno comprobado con las pruebas de cumplimiento; se debe documentar la justificación en el diseño de estas pruebas, la evidencia del trabajo realizado, la supervisión del trabajo, conclusiones y posibles efectos en la conclusión general de la auditoría.

Las principales pruebas sustantivas en el área de efectivo y equivalentes relativas a la propiedad, existencia e integridad, son:

- Arqueos.

Consiste en la inspección física del efectivo (conteo delante del responsable del efectivo y equivalentes), fondos, títulos, valores, etc., en poder de los custodios (interno y externos), para verificar su existencia y propiedad a favor de la entidad, considerando la variedad de tipos de ingresos que puede tener la entidad por fondos fijos, cobranza, transferencias, diversas localidades, etc.

Los arqueos deben efectuarse al mismo tiempo cuando existan en diversas localidades, tomar las notas generales (corte de las operaciones inmediatas al momento del arqueo y de las siguientes sin utilizar), verificar la secuencia de las formas utilizadas, de la documentación que controla el efectivo y equivalentes, obtener la declaración de los custodios y del responsable administrativo que fue contado y devuelto correctamente.

Conciliar los resultados de los arqueos con los registros contables.

- Confirmaciones.

Obtención directa de las instituciones de crédito y casas de bolsa de información y otras que tengan custodia del efectivo y equivalentes sobre los saldos, transacciones, restricciones, firmas autorizadas y otras características de las cuentas bancarias, tales como descuentos de documentos, gravámenes, restricciones, límites, de preferencia al final del ejercicio, sin importar que hubo confirmaciones de este tipo en fechas intermedias.

Mantener absoluto control sobre las confirmaciones, es decir, el auditor debe enviarlas y recibirlas directamente.

- 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 en forma oportuna y debidamente investigados y autorizados.

Comprobar que las conciliaciones permitan determinar, no sólo la corrección de los saldos que se tienen en las cuentas bancarias y de inversión, sino, además, verificar si existe un control adecuado sobre las mismas operaciones de entradas y salidas de efectivo y equivalentes, ya que generalmente no deberán existir partidas de extrema antigüedad. Determinar las causas de tales atrasos.

- Revisión de transacciones.

Examen de la documentación que ampara los depósitos, salidas (en ambos casos considerando las transferencias electrónicas), adquisición y venta de valores, entre otras transacciones, para verificar la autenticidad de las mismas, su correcta contabilización, determinación de los resultados financieros de utilidades o pérdidas y autorización.

- Corte de movimientos (Notas generales).

Comprobar el corte de la documentación que exista para el control de los diversos ingresos y egresos de efectivo y equivalentes a la fecha del balance, para cerciorarse de que las operaciones efectuadas hayan sido registradas precisamente en el ejercicio en que se devengan.

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.

Comprobar que por los cheques aún no cobrados o en tránsito, exita evidencia adecuada de la entrega de los mismos y, en caso contrario, considerar que éstos son partidas fuera del efectivo y equivalentes.

Especial énfasis tendrá que ejercer el auditor cuando las formas no están prenumeradas, cuando el control secuencial (o de alguna otra manera) lo ejercen un sistema diferente o a control remoto (como los depósitos directos de los clientes a las cuentas bancarias), transferencias bancarias recibidas y enviadas, como ejemplo.

Verificación de los movimientos del efectivo y valores por un periodo anterior y también posterior al cierre del ejercicio para comprobar su correcto registro.

- Revisión de traspasos de fondos.

Comprobación de que los traspasos de fondos entre las cuentas bancarias o fondos de la misma empresa o con sus filiales se corresponden oportunamente.

- Movimientos posteriores al cierre y pólizas manuales.

Revisar los movimientos importantes en los meses siguientes al cierre para verificar que las partidas en tránsito o en conciliación se correspondan; así mismo, considerar los cambios importantes o variaciones en las valuaciones como un asunto a revelar o por alguna restricción.

Examinar las ajustes que se incorporen a las cuentas de efectivo y equivalentes que no provengan de los sistemas formales establecidos, los cuales se hacen normalmente en pólizas manuales, y juzgar su procedencia, autorización, recurrencia, etcétera.

- Juzgar la naturaleza de los saldos intercompañías.

- Verificar que los saldos restringidos se encuentren separados de los no restringidos, valuados y custodiados conforme a los contratos o convenios, escrito o verbales.

- Cálculo de resultados financieros.

Verificación de la corrección de los rendimientos y gastos que se deriven del efectivo y equivalentes, su oportuno registro, en su caso, efectos fiscales, determinación de estimaciones para absorber posibles pérdidas.

- Comprobación de la valuación.

Verificación de la correcta valuación de los fondos y valores en moneda nacional al costo y las divisas con base en las cotizaciones oficiales al cierre del ejercicio.

Las inversiones en valores y otros equivalentes deberán estar valuadas de conformidad con NIF, al respecto, por la naturaleza de estas operaciones es recomendable la asesoría de un auditor con experiencia en operaciones financieras que asegure que están correctamente valuadas, reveladas y las estimaciones o deméritos se registren correctamente.

Para efectos de revisar la correcta valuación de las inversiones y equivalentes, el auditor y su asesor, en su caso, pueden acudir a las informaciones bursátiles y si los valores no se cotizan en un mercado estable y comparable, referirse a los estados financieros de las empresas emisoras, preferentemente dictaminadas por Contador Público; confirmar de ser posible, entre otros procedimientos.

- Declaraciones.

Cerciorarse que en la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relevantes del efectivo y equivalentes de efectivo, según las circunstancias, incluyendo fondos restringidos, descuentos, garantías, operaciones entre partes relacionadas, aspectos relevantes de la valuación, compromisos, contingencias, entre otros.

## Presentación y revelación

Comprobar de que existe una presentación y revelación adecuadas en los estados financieros, conforme a las NIF, tomando en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

- los renglones de efectivo y equivalentes deben mostrarse en el balance general como las primeras partidas del activo circulante.
- en caso de efectivo y equivalentes restringidos, mostrarse o revelarse por separado, observando si su restricción es a largo plazo.
- si existen restricciones, garantías, contingencias y otras circunstancias observar su adecuada revelación,
- deberá divulgarse la existencia de metales preciosos amonedados y el efectivo y equivalentes 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.
- revelación de las políticas de valuación de las valores y equivalentes, estimaciones realizadas, efectos de eventos posteriores, etcétera.

# **RESPUESTAS DE AUDITORÍA – PROCEDIMIENTOS DE CUENTAS POR COBRAR**

## **ÍNDICE**

Objetivos

Importancia relativa (materialidad) y riesgos evaluados

Tabla de respuesta de auditoría

Trabajo a desarrollar

A. Procedimientos sustantivos básicos

B. Procedimientos analíticos sustantivos

C. Pruebas de controles (Efectividad operativa).- Ver las guías para documentar la eficacia operativa del control interno que corresponda al ciclo de transacciones de la cuenta

D. Otros procedimientos sustantivos

Terminación del plan de auditoría

Conclusiones de la auditoría (basadas en el juicio profesional)

ANEXO I

ANEXO II

## **Objetivos**

Los objetivos de auditoría al llevar a cabo el examen del rubro de cuentas por cobrar, son los siguientes:

- Determinar la autenticidad de los derechos adquiridos que se presentan en el estado de situación financiera. Así como la corrección de los descuentos y devoluciones.
- Determinar la correcta presentación y revelación en el estado de situación financiera.
- Verificar su valuación y probabilidad de cobro de los derechos presentados.
- Identificar los gravámenes o contingencias que pudieran existir sobre las cuentas por cobrar.
- Verificar que las cuentas por cobrar sean propiedad de la entidad.

Conforme a lo anterior, mediante la revisión del rubro de cuentas por cobrar, cuando sea aplicable, se pueden planificar y ejecutar procedimientos analíticos sustantivos; siempre y cuando se pueda desarrollar una expectativa de un valor o índice registrado que sea lo suficientemente preciso como para identificar una declaración incorrecta que, en forma individual o en combinación con otras declaraciones incorrectas, pudiese causar declaraciones materiales incorrectas sobre los estados financieros (NIA 520).

Además de responder de manera apropiada a los riesgos evaluados a nivel de estados financieros (respuestas generales) y a nivel de afirmación mediante el diseño y la ejecución de procedimientos de auditoría adicionales.

## **Importancia relativa (materialidad) y riesgos evaluados**

El auditor debe tener presente la importancia relativa del rubro de cuentas por cobrar en relación con los estados financieros en su conjunto, así como el riesgo de auditoría determinado en la Guía sobre el resumen de riesgos identificados y estrategia de revisión para cada una de las cuentas / rubros importantes. Al respecto deberán considerarse los factores enunciados en las NIA 315, 320 y 330 emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

## **Tabla de respuesta de auditoría**

Lo relacionado en este apartado, tiene como finalidad documentar de manera resumida el análisis de la respuesta del auditor, respecto a los riesgos evaluados en

relación a las afirmaciones de los estados financieros por medio del programa de trabajo de este rubro.

Consideraciones de la respuesta de auditoría detallada	Si/No	Comentarios
1. ¿Esta cuenta es material o potencialmente material?		
2. ¿Existen afirmaciones que no pueden ser tratadas solo con pruebas sustantivas? En caso afirmativo, podrían requerirse pruebas de controles.		
3. ¿Es de esperar que los controles internos sobre los flujos de operaciones / procesos sean confiables? En caso afirmativo, considerar pruebas de los controles.		
4. ¿Será posible realizar procedimientos analíticos sustantivos? En caso afirmativo, esto podría disminuir la necesidad de otros procedimientos sustantivos (Punto IV B, de este PT).		
5. ¿El riesgo de fraude debería ser tratado? En caso afirmativo, explique cómo.		
6. ¿Existen riesgos significativos a ser tratados?		
7. ¿Respecto a la revisión de los aspectos fiscales, detectó alguna situación que sea necesario tratar? Especifique:		

Riesgos evaluados a nivel de estados financieros (bajo, medio, alto) en la Guía 307.02

	Integridad (I)	Existencia (E)	Valuación (V)	Derechos y obligaciones (D y O)	Presentación y revelación (P y R)
Riesgos evaluados de cada aseveración (bajo, medio, alto)					

¿Los riesgos evaluados cambiaron con respecto al ejercicio anterior? En caso afirmativo explicar:

#### Resumen de respuestas de auditoría proporcionadas (Marcar con X, los recuadros aplicables)

Integridad Existencia Valuación Derechos y obligaciones Presentación y revelación

- A. Procedimientos sustantivos básicos
- B. Procedimientos analíticos sustantivos
- C. Pruebas de controles (Efectividad operativa)
- D. Otros procedimientos sustantivos

Con base en nuestro criterio profesional, ¿los procedimientos detallados en el recuadro anterior son suficientes para tratar los riesgos evaluados a nivel de cada aseveración? (Sí/No) \_\_\_\_\_.

En caso negativo, explicar:

Conclusión:

## Trabajo a desarrollar

Los procedimientos que se listan a continuación, son los procedimientos sustantivos básicos a desarrollar en cada auditoría para el rubro en particular. Los equipos de

auditoría deberán adecuar dichos procedimientos a las características particulares de la cuenta, a los riesgos identificados y a su evaluación de riesgo. Estos procedimientos solo representan la naturaleza del mismo, por lo que invariablemente se deberá incluir el alcance y la oportunidad de acuerdo a las características antes mencionadas de la cuenta. Los equipos de auditoría deberán, en su caso, y de acuerdo con su juicio profesional, incluir procedimientos adicionales que les permitan reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

## **A. Procedimientos sustantivos básicos**

Procedimientos	Afirmación	Resultado (Marcar el que sea aplicable)	Hecho por:	Fecha: REF:
<b>NATURALEZA:</b>				
1. Listados	I, E, y DyO	Satisfactorio		
Obtener un listado detallado (y por antigüedad) de las cuentas por cobrar al cierre del ejercicio:		No		
a. Comprobar la exactitud aritmética y conciliar con el saldo del libro mayor.		satisfactorio		
b. Verificar nombres e importes con el sub-diario.				
c. Revisar la composición de los saldos de los libros auxiliares y buscar elementos inusuales (por ej. importes en moneda extranjera, pagos no aplicados, nombres de entidades inusuales, partes relacionadas desconocidas, y proveedores extranjeros, etcétera).				
d. Consultar al personal involucrado en cuentas a cobrar sobre instancias donde a un cliente se le dio tratamiento preferencial, condiciones de venta que hayan sido modificadas, partes relacionadas o límites de crédito interno que hayan sido excedidos en forma significativa.				
<b>ALCANCE (Describir):</b>				
<b>OPORTUNIDAD (Describir):</b>				
<b>NATURALEZA:</b>				
2. Estimación para cuentas incobrables	I, V, y E	Satisfactorio		
Asegurarse de que la estimación para cuentas incobrables se encuentre relacionada con cuentas específicas y que la misma sea adecuada.		No		
a. Revisar el saldo de comprobación para las cuentas por cobrar y compararlo con el ejercicio anterior.		satisfactorio		
b. Revisar las políticas de crédito y de cobro de la entidad y consultar si han habido cambios desde el ejercicio anterior.				
c. Revisar los pagos recibidos con posterioridad al cierre del ejercicio (si es posible, obtener un saldo de comprobación por antigüedad a la fecha de cierre del ejercicio incluyendo las cobranzas posteriores).				
d. Revisión:				
- Metodología empleada para la preparación de la estimación para cuentas incobrables (ej. identificación específica o previsión en general).				
- Cualquier análisis o presunción usada en la preparación de la estimación.				
- Cualquier cambio en las presunciones o en la metodología empleada para el cálculo de estimaciones.				
e. Conciliar los gastos relacionados con deudas incobrables con la documentación de respaldo, (por ejemplo, declaración de quiebra) y asegurar la adecuada aprobación de las operaciones.				
f. Discutir con la gerencia las presunciones clave usadas en la preparación de la previsión y la experiencia con la previsión del ejercicio anterior al ser comparada con las cobranzas de este ejercicio. Documentar los resultados de la conversación, incluyendo quién se entrevistó y la fecha.				
<b>ALCANCE (Describir):</b>				
<b>OPORTUNIDAD (Describir):</b>				

**g. Alternativa a la confirmación**

Si ha transcurrido un lapso de tiempo considerable desde el cierre del ejercicio, extender la prueba a la cobranza posterior.

- Obtener una lista de la cobranza (incluyendo el nombre del cliente, la fecha de la factura, el número y el importe) desde la fecha de cierre del ejercicio hasta la fecha de la revisión.
- Obtener una lista actualizada de cuentas por cobrar que contenga aquellas facturas que hayan sido abonadas desde el cierre del ejercicio.
- Confirmar la exactitud de la lista actualizada de cuentas por cobrar mediante la comparación de la cobranza posterior con la lista original de cuentas al cierre del ejercicio que aparecen como cobradas con posterioridad al cierre.
- Revisar la antigüedad de las cuentas por cobrar y consultar acerca de la recuperación de cuentas por cobrar no cobradas al cierre del ejercicio, y la estimación de cuentas incobrables con la gerencia.

Determine en base a su juicio profesional si es necesario efectuar procedimiento de arqueo de documentos ANEXO 2

Resumir los resultados e investigar las diferencias evaluando la documentación de respaldo y haciendo consultas.

---

**ALCANCE (Describir):**

**OPORTUNIDAD (Describir):**

---

**NATURALEZA:**

I Satisfactorio  
No satisfactorio

4. Corte

Documentar:

- a. Los procedimientos de corte de la entidad.
- b. Procedimientos de auditoría ejecutados para asegurarse de que las operaciones de cuentas por cobrar hayan sido registradas en el período apropiado.

---

**ALCANCE (Describir):**

**OPORTUNIDAD (Describir):**

---

**NATURALEZA:**

DyO Satisfactorio  
No satisfactorio

5. Garantía

Consultar si las cuentas por cobrar han sido asignadas o prendadas como garantía.

---

**ALCANCE (Describir):**

**OPORTUNIDAD (Describir):**

---

**NATURALEZA:**

I, E y PyR Satisfactorio  
No satisfactorio

6. Entidades del grupo y partes relacionadas

Documentar las operaciones y los saldos al cierre con empresas del grupo o partes relacionadas. (Revisar el libro auxiliar con el detalle de cuentas por cobrar para asegurarse de que todas las partes relacionadas hayan sido identificadas.)

---

**ALCANCE (Describir):**

**OPORTUNIDAD (Describir):**

---

**NATURALEZA:**

V y PyR Satisfactorio  
No satisfactorio

7. Conversión:

Asegurarse de que las cuentas por cobrar registradas en una moneda extranjera hayan sido valuadas con base a la cotización adecuada al cierre del ejercicio.

---

**ALCANCE (Describir):**

**OPORTUNIDAD (Describir):**

---

**NATURALEZA:**

DyO y PyR Satisfactorio  
No satisfactorio

8. Clasificación

Investigar los saldos acreedores materiales en las cuentas por cobrar. Considerar la confirmación y reclasificación a las cuentas por pagar.

---

**ALCANCE (Describir):**

**OPORTUNIDAD (Describir):**

---

<b>NATURALEZA:</b>	DyO y PyR	Satisfactorio
9. Políticas contables		No satisfactorio
Asegurarse de que las políticas contables sean apropiadas y aplicadas en forma consistente.		
<b>ALCANCE (Describir):</b>		
<b>OPORTUNIDAD (Describir):</b>		
<b>NATURALEZA:</b>	PyR	Satisfactorio
10. Presentación y revelación		No satisfactorio
Asegurarse de que los estados financieros contengan todas las divulgaciones relevantes requeridas por el marco de información financiera apropiado.		
<b>ALCANCE (Describir):</b>		
<b>OPORTUNIDAD (Describir):</b>		
<b>NATURALEZA:</b>	V y PyR	Satisfactorio
11. Estimaciones		No satisfactorio
Para esta área del estado financiero, identifique estimaciones, prestaciones, devengos, pagos anticipados y otras provisiones que se encuentren basadas más en técnicas de estimación, que en información concreta:		
a. Evaluar el rango potencial de los posibles resultados para el proceso de estimación del valor.		
b. Cuando la variación potencial del valor usado por la entidad para cuantificar el rubro excede el valor según se cuantificó en la documentación para la materialidad, documente la evaluación de la estimación.		
<b>ALCANCE (Describir):</b>		
<b>OPORTUNIDAD (Describir):</b>		
<b>NATURALEZA:</b>	DyO y PyR	Satisfactorio
12. Solicite confirmación escrita de los abogados de la compañía en relación con la situación que guarden las cobranzas que se le hayan encomendado.		No satisfactorio
<b>ALCANCE (Describir):</b>		
<b>OPORTUNIDAD (Describir):</b>		
<b>NATURALEZA:</b>	V	Satisfactorio
13. Sesgo de la administración		No satisfactorio
Considerar los resultados a la fecha por individuo y departamento para identificar cualquier indicio de sesgo en el cálculo de las provisiones, estimaciones, provisiones y devengamientos.		
Evaluar la materialidad potencial de los efectos de cualquier sesgo identificado.		
Determinar las respuestas necesarias para los indicadores de sesgo, incluyendo la comunicación con los encargados de la dirección de la empresa y la aplicación de procedimientos de auditoría adicionales.		
<b>ALCANCE (Describir):</b>		
<b>OPORTUNIDAD (Describir):</b>		
<b>NATURALEZA:</b>	I, V y PyR	Satisfactorio
14. Expertos designados por la entidad		No satisfactorio
Cuando el trabajo de los expertos designados por la entidad es de importancia para esta área de los estados financieros de la auditoría:		
a. Determinar si tenemos la experiencia necesaria para evaluar su trabajo para fines de auditoría.		
<b>ALCANCE (Describir):</b>		
<b>OPORTUNIDAD (Describir):</b>		
<b>NATURALEZA:</b>	I, V y PyR	Satisfactorio
15. Evaluación del trabajo del experto designado por la entidad		No satisfactorio
Cuando tengamos internamente pericia insuficiente para evaluar el trabajo de un experto designado por la entidad para esta área del estado financiero, entonces, para los asuntos que sean potencialmente significativos:		

- a. Identificar y seleccionar por escrito a un experto para que actúe en nombre de nosotros.
- b. Obtener una declaración de independencia y pericia del experto.
- c. Considerar los hallazgos del experto y, donde difieran significativamente de aquellos de la entidad, obtener explicaciones para tal divergencia, evaluar las implicaciones y el alcance de las incertidumbres relacionadas.

**ALCANCE (Describir):**

**OPORTUNIDAD (Describir):**

**NATURALEZA:**

- 16. Otros procedimientos.

**ALCANCE (Describir):**

**OPORTUNIDAD (Describir):**

**NATURALEZA:**

- 17. Otros procedimientos.

**ALCANCE (Describir):**

**OPORTUNIDAD (Describir):**

## ***B. Procedimientos analíticos sustantivos***

Para conocer la importancia relativa del rubro de cuentas por cobrar dentro de la estructura financiera y para identificar cambios significativos o transacciones no usuales, se deben aplicar pruebas analíticas.

Procedimientos	Afirmación	Resultado (Marcar el que sea aplicable)	Hecho por:	Fecha: REF:
----------------	------------	---	------------	-------------

**NATURALEZA:**

- 1. Procedimientos analíticos

| Satisfactorio

Desarrollar y documentar expectativas para los saldos de las cuentas por cobrar al cierre del ejercicio en base a la información obtenida a partir del entendimiento de la entidad.

No satisfactorio

Investigar cambios y tendencias significativas en:

- Saldos de cuentas a cobrar.
- Cuentas por cobrar comerciales.
- Otras cuentas a cobrar.
- Antigüedad de cuentas a cobrar por cliente.
- Cantidad de días para cuentas por cobrar.
- Saldos acreedores en cuentas por cobrar.
- Otras variaciones no esperadas (explicar).
- Otros (cuentas a cobrar no comerciales).

Documentar los hallazgos.

**ALCANCE (Describir):**

**OPORTUNIDAD (Describir):**

**NATURALEZA:**

- 2. Otros procedimientos.

**ALCANCE (Describir):**

**OPORTUNIDAD (Describir):**

**NATURALEZA:**

- 3. Otros procedimientos.

**ALCANCE (Describir):**

**OPORTUNIDAD (Describir):**

Efectúe análisis de razones financieras, para juzgar la razonabilidad de las variaciones.

Pregunta:	Respuesta:
Describir el procedimiento a ser ejecutado y el resultado esperado.	
¿Cuál es el valor del importe o la razón registrada?	
Las afirmaciones a ser tratadas (deje solo las que sean aplicables).	I E V D y O P y R
¿Qué materialidad de desempeño será utilizada?	-
¿Qué valor de diferencia (entre las cantidades registradas y los valores esperados) es aceptable?	-
Riesgo remanente de declaraciones incorrectas después de ejecutado el procedimiento (moderado o bajo).	

Ref. P/T	Describir los procedimientos ejecutados para evaluar la confiabilidad de cada elemento utilizado (Considerar fuente, comparabilidad, naturaleza, relevancia y controles sobre la preparación) (pre-preparación)	Describir los detalles de cada elemento usado para el cálculo del resultado esperado (financiero o no financiero)
		1.
		2.
		3.
		4.
		5.
		6.
		7.
		8.

Ref. P/T	
	Proporcionar detalles del cálculo, el resultado esperado y los resultados de la comparación con el importe o la razón registrada.
	Cuando la diferencia (entre las cantidades registradas y los valores esperados) excede al valor aceptable, detallar qué investigación fue realizada y los resultados (tales como consultas a la gerencia, obtención de evidencia adicional y ejecución de otros procedimientos de auditoría).
	Conclusión:

### **C. Pruebas de controles (Efectividad operativa).- Ver las guías para documentar la eficacia operativa del control interno que corresponda al ciclo de transacciones de la cuenta**

### **D. Otros procedimientos sustantivos**

También conocidos como procedimientos sustantivos ampliados, estos pueden abordar pruebas de detalle, de detección de fraude o análisis de riesgos significativos detectados. En el caso de los relativos a detección de fraudes, es altamente recomendable utilizar procedimientos impredecibles.

El uso de otros procedimientos adicionales se basará en el juicio profesional del auditor, cuando considere que los procedimientos sustantivos básicos no han sido

suficientes para mitigar los riesgos valorados.

A continuación deberán describirse los procedimientos seleccionados:

Procedimientos	Afirmación	Resultado (Marcar el que sea aplicable)	Hecho por:	Fecha:	REF:
<b>NATURALEZA:</b>					
1. Otros procedimientos.					
<b>ALCANCE (Describir):</b>					
<b>OPORTUNIDAD (Describir):</b>					
<b>NATURALEZA:</b>					
2. Otros procedimientos.					
<b>ALCANCE (Describir):</b>					
<b>OPORTUNIDAD (Describir):</b>					
<b>NATURALEZA:</b>					
3. Otros procedimientos.					
<b>ALCANCE (Describir):</b>					
<b>OPORTUNIDAD (Describir):</b>					

## Terminación del plan de auditoría

Procedimientos	Afirmación	Resultado (Marcar el que sea aplicable)	Hecho por:	Fecha:	REF:
1. Las declaraciones incorrectas identificadas (excepto aquellas consideradas triviales) han sido registradas en el informe de control interno.		Satisfactorio No satisfactorio			
<b>Documente su respuesta:</b>					
2. Se identificaron nuevos factores de riesgo (y la revisión de las evaluaciones de los riesgos existentes) fueron documentados, evaluados y fueron tratados mediante los procedimientos ejecutados arriba u otros procedimientos adicionales.		Satisfactorio No satisfactorio			

Documente su respuesta:

## Conclusiones de la auditoría (basadas en el juicio profesional)

¿La evidencia obtenida es suficiente y apropiada como para reducir el riesgo de la auditoría a un nivel aceptablemente bajo?

# ANEXO I

## Confirmación de saldos

### Cuentas por cobrar

Nombre de la entidad:

Preparó:

Fecha:

Ejercicio:

Supervisó:

Fecha:

Procedimientos (Naturaleza)	Afirmación	Resultado (Marcar el que sea aplicable)	Hecho por:	Fecha: REF:
1. Envíe las cartas de confirmación de saldos de las subcuentas seleccionadas para tal efecto. (Ver instrucciones al final de este anexo).	I, E, DyO	Satisfactorio		
Verifique selectivamente que las direcciones proporcionadas por el cliente sean correctas, cotejándolas contra: notas o remisiones de envío de mercancía, correspondencia, reportes de cobranza, directorios telefónicos, etcétera.		No satisfactorio		
Estas cartas deberán ser prenumeradas, cotejadas contra las listas, controladas y depositadas en el correo directamente por personal del despacho.				
2. Envíe segunda o tercera confirmación de saldos de aquellas subcuentas de las que no se obtuvo respuesta.	I, E, DyO	Satisfactorio		
		No satisfactorio		
3. Prepare relación de las contestaciones inconformes y solicite al cliente su aclaración, vigilando que sean investigadas oportunamente.	I, E, DyO	Satisfactorio		
		No satisfactorio		
4. En el caso de cuentas no contestadas o devueltas por correo, trate de obtener la confirmación por otros medios (telefónicamente, personalmente, etc.)	I, E, DyO	Satisfactorio		
		No satisfactorio		
5. Considere los casos en que sea necesario enviar solicitud adicional de confirmación a la fecha del cierre, cuando la circularización haya sido en fecha anterior.	I, E, DyO	Satisfactorio		
		No satisfactorio		
6. Otros procedimientos.				
7. Otros procedimientos.				
<b>ALCANCE (Describir):</b>				
<b>OPORTUNIDAD (Describir):</b>				
8. Elabore un cuadro resumen del trabajo desarrollado como sigue:				

## Resumen de confirmación de saldos

Cuenta por cobrar	Saldo al:	Importe	Porcentaje	Contestadas conforme y/o aclaradas	Contestadas inconforme	No contestadas
Clientes						
Deudores diversos						
Funcionarios y empleados						
Documentos por cobrar						

Otras:					

Conclusión:
-------------

## Instrucciones para la confirmación de cuentas por cobrar

1. Discuta con el supervisor o gerente responsable de la auditoría:
  - a) La fecha más apropiada para efectuar la circularización.
  - b) El alcance y la base de selección.
  - c) El tipo de confirmación que se deberá utilizar (positiva, directa o indirecta, o negativa).
2. Solicite al funcionario responsable de la circularización, lo siguiente:
  - a) Relaciones de las diversas cuentas sujetas a confirmación.
  - b) Los auxiliares de las cuentas seleccionadas para su confirmación.
  - c) Estados de cuenta preparados por la compañía.
3. Seleccione las subcuentas que deberán ser confirmadas, considerando lo siguiente:
  - a) El control interno establecido.
  - b) Importancia de los saldos individuales.
  - c) Antigüedad de las partidas que los integran.
  - d) Número de clientes, etcétera.
4. En relación a las subcuentas seleccionadas, solicite al funcionario responsable, lo siguiente:
  - a) Cartas de confirmación en papel membretado del cliente, en original y copia, de acuerdo con el formato que usted proporcione para el efecto.
5. Coteje los saldos de las relaciones de las cuentas seleccionadas, con los saldos de los auxiliares (deje evidencia en ambos documentos).
6. Compare los saldos de las confirmaciones, con los saldos de las relaciones y los estados de cuenta (deje evidencia en la documentación).
7. Coteje los saldos de las relaciones con los saldos correspondientes de las cuentas de mayor.
8. Lleve a cabo confrontaciones selectivas de las direcciones que muestren las circulares o confirmaciones con los archivos de correspondencia o cualquiera otra forma de información.
9. Cerciórese que las solicitudes de confirmación se encuentren firmadas por el

funcionario responsable.

- 10 Notifique al supervisor o gerente responsable de la auditoría las objeciones que se hayan hecho en la empresa a la selección de cualquier subcuenta que se intente circularizar.
11. Con el objeto de facilitar el control de las confirmaciones es recomendable asignarles un número progresivo, al igual que a los saldos correspondientes de las relaciones. Este número puede combinarse con el índice de los papeles de trabajo correspondientes a cada rubro.
12. En los casos en que proceda, anexe el estado de cuenta a la solicitud de confirmación.
13. Prepare los sobres de envío de confirmaciones y proceda directamente a su trámite de envío (en ningún caso las circulares deberán ser enviadas directamente por el cliente).
14. De acuerdo con el número de respuestas obtenidas plantee al supervisor o gerente responsable de la auditoría la necesidad de enviar una segunda confirmación.
15. A juicio del encargado de auditoría, las confirmaciones podrán realizarse mediante fax u otro medio electrónico.

## ANEXO II

### Arqueo de documentos

Cuentas por cobrar

Nombre de la entidad:

Preparó:	Fecha:
Supervisó:	Fecha:

Ejercicio:

Procedimientos (Naturaleza)	Afirmación	Resultado (Marcar el que sea aplicable)	Hecho por:	Fecha:	REF:
1.- Seleccione las cuentas que pretende arquear en función de su importancia y solicite detalle de los documentos que las integran.	I, E y DyO	Satisfactorio No satisfactorio			
2.- Verifique las operaciones aritméticas de las relaciones proporcionadas por el cliente y coteje los saldos contra los auxiliares.	I, E y DyO	Satisfactorio No satisfactorio			
3.- Proceda a efectuar el arqueo y anote su resultado y observaciones	I, E y DyO	Satisfactorio No satisfactorio			
4. Otros procedimientos.					
5. Otros procedimientos.					

**ALCANCE (Describir):**

**OPORTUNIDAD (Describir):**

Cuenta por cobrar	Saldo al:	Importe	Porcentaje	Resultado	Observaciones
Clientes					
Deudores diversos					
Funcionarios y empleados					
Documentos por cobrar					
Otras:					

Conclusión:

# **INVENTARIOS**

## **ÍNDICE**

Generalidades

Alcance y limitaciones

Objetivo de la guía

Procedimientos de auditoría

Determinar el riesgo de la cuenta

Riesgo inherente

Riesgo de control

Riesgo de detección

1. Aseveraciones a cubrir
2. Procedimientos sustantivos diseñados para cubrir dicha aseveración
3. Ejemplos de riesgos
4. Proceso de revisión con base a la NIF

## **Generalidades**

Como lo establece en las NIF (Boletín C-4), el concepto 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.

## **Alcance y limitaciones**

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 de la guía**

El objetivo de la presente guía es enunciar y describir los procedimientos de auditoría recomendados para el examen del rubro de inventarios, 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.

## **Procedimientos de auditoría**

- Comprobar su existencia física.
- Verificar que sean propiedad de la empresa.
- Determinar la existencia de gravámenes.
- Comprobar su adecuada valuación, tomando en consideración que no excedan a su valor de realización.
- Cerciorarse que haya consistencia en la aplicación de los métodos de valuación.
- Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados

financieros.

## Determinar el riesgo de la cuenta

El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de error material debido a fraude y error de los inventarios presentados en el estado financiero y en la información presentada en las notas a los mismos.

En la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría en el rubro de inventarios, el auditor debe considerar, entre otros elementos, la materialidad de dicho rubro, en relación con los estados financieros en su conjunto, así como los riesgos de auditoría.

La planeación de las pruebas de auditoría en el rubro de inventarios 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:

- Naturaleza y características propias del inventario.
- 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.
- Lanzamiento de nuevos productos, cambios tecnológicos o modificaciones de ingeniería.
- Nuevos productos o reducción de precios de la competencia.
- Productos descontinuados.
- Importancia de producción defectuosa o reprocesada.
- Disminución o aumento de la capacidad instalada y usada.
- Producción y embarques importantes cerca del fin del ejercicio.
- Efecto de regulaciones oficiales, controles de precios, restricción de importaciones o exportaciones, etcétera.
- Contratos importantes con términos y condiciones específicas en cuanto a calidad, fechas de entrega, penas convencionales por incumplimiento, etcétera.

- Falta de procedimientos para salvaguarda física.
- Falta de segregación adecuada de funciones.
- Deficiencias en los procedimientos para inventarios físicos.
- Frecuencia de ajustes importantes por inventarios físicos.
- Inventarios físicos en fechas que difieran de la del fin del ejercicio.
- Inventarios físicos rotatorios en lugar de totales.
- Cambios propuestos o definidos para practicar inventarios físicos rotatorios en vez de totales.
- Registros auxiliares poco confiables.
- Cifras importantes de inventarios identificados como obsoletos o de lento movimiento, pero no investigados ni registrados como tales.
- Materiales en poder de terceros o recibidos de terceros.
- Características del sistema de costos de control de inventarios o del método de valuación y cambios en los mismos.
- Procedimientos deficientes para la revisión o actualización de costos unitarios, etcétera.

## Riesgo inherente

El riesgo se origina de la naturaleza de las operaciones, del sector en que opera la entidad, del importe y del tipo de inventarios asociados con su riesgo de negocio. Una empresa que produce sus propios inventarios tendrá mayor riesgo inherente a las empresas que solo no tengan o adquieran sus inventarios.

## Riesgo de control

Es el riesgo de que exista un error de valuación, presentación y existencia que no se detecte oportunamente por el control interno establecido en lo referente a los inventarios.

El conocimiento del control interno del rubro permitirá al auditor, en la fase de planeación, determinar los procedimientos que mitiguen el riesgo de error o fraude en la valuación y presentación de los inventarios.

## Riesgo de detección

Es el riesgo de que exista un error de valuación, presentación y existencia que sea material y que los procedimientos aplicados en la revisión de los inventarios por el

auditor no los detecte.

## **1. Aseveraciones a cubrir**

- **Totalidad.** Se han registrado todos los inventarios.
- **Existencia.** El inventario existe y es propiedad de la empresa.
- **Valuación.** Se encuentra presentado en el importe correcto.
- **Corte.** El inventario corresponde al periodo.
- **Revelación.** Está presentado y descrito adecuadamente en los estados financieros o en las notas a los estados financieros.

## **2. Procedimientos sustantivos diseñados para cubrir dicha aseveración**

### **Planeación**

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.

En la planeación, el auditor debe obtener información sobre las características del inventario, tales como los sistemas de costos, métodos de valuación, procedimientos utilizados, reglas particulares de valuación y presentación, incluida su aplicación consistente, etc. Estas características incluyen la forma en que opera la empresa, sus condiciones jurídicas, sistemas de información (manual o de 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**

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:

- 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.
- b) Análisis de razones financieras como rotación de inventarios, 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.

- c) De ser posible, comparación de cifras con la información disponible de empresas del ramo.
- 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:
- Volumen de producción (unidades y valores) por producto y localidad.
  - Porcentajes de materias primas, mano de obra e indirectos.
  - Consumo de materiales y desperdicios.
  - Márgenes de utilidad.
  - Diferencias de inventarios.
  - Rotación o días en existencia.
  - Índice de inventarios obsoletos o de lento movimiento.
  - Antigüedad de los inventarios.
  - Conciliaciones de las cantidades embarcadas con las facturadas y de las cantidades pedidas contra lo embarcado, etcétera.

### *Estudio y evaluación del control interno*

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, prorrateos, recopilación y valuación de inventarios, etc. En su caso, deberá determinarse y documentarse la justificación del enfoque de la revisión.

Habiéndose determinado, en forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno contable por medio 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*

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 clave de control que han sido considerados en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

En términos generales, las pruebas de cumplimiento se enfocan a corroborar el funcionamiento de los controles internos clave; por tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función a las circunstancias particulares de cada entidad.

Algunas de las pruebas de cumplimiento aplicables a las áreas de inventarios, 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:

- 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, traspasos 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.
  - Revisión selectiva de compras, inspeccionando la documentación soporte, su adecuada autorización y registro oportuno en libros y auxiliares.
  - Comprobación de movimientos internos y a otros almacenes.
  - Comprobar los sistemas y métodos de valuación, incluyendo su autorización y su aplicación consistente.

### ***Pruebas sustantivas***

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***

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***

## *Evaluación de la planeación de la toma física de inventarios*

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:

- 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.
- b) Participación de personal capacitado con conocimientos de las características de los inventarios.
- c) Procedimientos para la identificación de inventarios dañados o con indicios de lento movimiento, obsolescencia, etcétera.
- d) Medidas para asegurar la corrección de los conteos (responsables, supervisión, mesa de control, pre conteos, segundos conteos, auditoría interna, etcétera).
- e) Controles sobre el corte de formas, incluidos los marbetes y las listas de inventarios.
- f) Medidas para el control de existencias que tengan movimiento durante el inventario físico.
- g) Identificación de los inventarios ubicados en distintas sucursales, fábricas, almacenes y en poder de terceros.

## *Observación del inventario físico*

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.

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.

Deberá considerarse la detección de partidas de inventarios que hayan perdido su valor por deterioro físico, lento movimiento, etcétera.

## *Corte de operaciones*

Determinar la adecuada relación entre el inventario físico y el inventario según libros 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.

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.

Es indispensable que la revisión de este corte de operaciones se efectúe en dos etapas:

- 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.
- b) Verificando su correcto registro en libros en el periodo que corresponda.

#### *Comprobación de existencias en poder de terceros*

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).

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

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.

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

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:

- a) Registros de inventarios perpetuos que aseguren la determinación constante y correcta de existencias.

- 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.
- 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.
- 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.
- 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.

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.

Observación y pruebas físicas de la toma de inventarios en fecha distinta a la de fin del ejercicio.

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.

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:

- 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.
- 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.
- 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.
- d) Revisión de aumentos y disminuciones importantes en el monto de las

existencias, incluyendo la obtención de información satisfactoria sobre variaciones.

- 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.

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.

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

Es necesario que el auditor aplique los siguientes procedimientos con el alcance necesario en las circunstancias:

- 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.
- b) Comparar las unidades contadas según pruebas físicas del auditor, con las relaciones del inventario.
- c) Verificar las operaciones aritméticas.
- d) 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.
- e) Evaluar las aplicaciones específicas de TI cuando éste último valúa, compila, suma los inventarios, ajusta 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.

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

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.

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:

- 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 períodos, índices de rotaciones, etcétera.
- b) En su caso, obtener confirmación de existencias en poder de terceros.
- c) Revisar transacciones posteriores que comprueben fehacientemente la existencia de los inventarios.
- d) Examinar la documentación que ampare entradas y salidas de inventarios.
- e) Efectuar conteos selectivos y conciliaciones con las cifras del inventario.
- f) Comprobar el corte de operaciones.
- g) Verificar la corrección aritmética de los inventarios físicos.
- h) Verificar la razonabilidad de la estimación por pérdida de valor, de tal forma que no se traspasen pérdidas de un ejercicio a otro.

### ***Valuación***

#### ***Pruebas de valuación del inventario***

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.

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.

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.

#### ***Revisión de mercancías en tránsito***

- a) Examinar la documentación que compruebe la propiedad del bien (contrato de compra-venta, pedido, factura, etc.), y su registro en el periodo correspondiente.
- b) Verificar, en su caso, la recepción posterior de los inventarios en tránsito.
- c) Obtener confirmación de proveedores, agentes aduanales u otros intermediarios.
- d) Investigar las partidas de conciliación con proveedores y la razón de las mercancías en tránsito antiguas.

- e) Examinar el corte de operaciones. 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 estas se incluyan como parte del inventario, tanto físico como en libros.
- f) Comprobar la actualización de cifras. Comprobar que las mercancías en tránsito sean actualizadas con el mismo método usado para los demás inventarios.

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

Las siguientes condiciones, entre otras, pueden ser indicativas de que se puede sufrir una pérdida por baja de valor de los inventarios:

- a) Mal estado físico.
- b) Obsolescencia por cambios o avances tecnológicos, cambios de moda y estacionales y, en general, por baja demanda en el mercado.
- c) Limitación para su reposición por cambios en las condiciones de mercado, reglamentaciones gubernamentales, cierre o apertura de fronteras, etcétera.
- d) Lento movimiento o exceso en existencia.
- e) Que no vayan a ser utilizados en futuras producciones.
- f) Cambios en los precios y cotizaciones en el mercado.

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.

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**

### *Obtención de declaraciones de la administración*

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

## **3. Ejemplos de riesgos**

- a) Que no se identifiquen y clasifiquen correctamente.
- b) Que el rubro no se valúe a su costo o a su valor neto de realización, el menor.
- c) Que no se aplique correctamente la valuación conforme a los métodos permitidos por la normatividad.
- d) Que el costo unitario no sea correctamente determinado conforme a las fórmulas de asignación del costo permitidas por la normatividad.
- e) Que al vender los inventarios, su valor contable no se reconozca como costo de ventas en el periodo en el que se reconocen los ingresos relativos e identifiquen correctamente las Unidades Generadoras de Efectivo.
- f) Que no se identifiquen y valúen correctamente las pérdidas por deterioro las variables utilizadas para el cálculo de los flujos de efectivo estén manipuladas para que el resultado sea que no hay deterioro.
- g) Que la administración no tenga conocimiento oportunamente de la venta de inventarios no importando la clasificación dentro del rubro.
- h) Que no se revele la información necesaria, incluyendo los gravámenes existentes referentes al deterioro o reversión del mismo en su caso.

## **4. Proceso de revisión con base a la NIF**

- Identificar los inventarios.
- Identificar los costos unitarios mediante las fórmulas de asignación del costo.
- Identificar el método de valuación Unidades Generadoras de Efectivo.
- Identificar Indicios de Deterioro en una o más Unidades Generadoras de Efectivo.

## **Definición de términos**

- Definir los inventarios.
- Identificar su existencia e indicios de deterioro.

- Definir fórmulas de asignación del costo.
- Definir métodos de valuación e integrar las unidades generadoras de efectivo.

### ***Reglas de presentación y revelación***

Cerciorarse de que existe revelación adecuada en los estados financieros.

Comprobar que en los estados financieros o en sus notas, se revele lo siguiente:

- a) Principales grupos que integran los inventarios.
- b) Métodos seguidos para la valuación de los inventarios, divulgación y justificación de los cambios en los métodos.
- c) Estimaciones por pérdidas de valor.
- d) Gravámenes sobre los inventarios.
- 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.
- f) Presentación de cifras actualizadas en los estados financieros, en función a las disposiciones normativas vigentes de las normas de información financiera.

### ***Reglas de Valuación***

- Valuación de inventarios conforme a las NIF.
- Verificar que los valores no excedan al de realización.

# PAGOS ANTICIPADOS

## ÍNDICE

Generalidades

Alcance y limitaciones

Determinación de riesgo de fraudes y errores importantes en la cuenta de pagos anticipados

Objetivo de la guía

Procedimientos de auditoría

Planeación en el examen del pagos anticipados

Control interno

Revisión analítica

Revisión preliminar del control interno

Pruebas de cumplimiento

Pruebas sustantivas

Presentación y revelación

## **Generalidades**

Las Normas de Información Financiera (NIF) establecen que los pagos anticipados (por el desembolso de un anticipo) pueden hacerse por:

- bienes que se van a entregar en periodos posteriores; por ejemplo, pagos a cuenta de futuras adquisiciones de papelería y artículos de escritorio, material de apoyo de ventas,
- incluyendo inventarios, propiedades, planta y equipo o activos intangibles, instrumentos financieros de capital destinados a ser inversiones permanentes o
- servicios u otros beneficios que se van a recibir en periodos posteriores; tales servicios pueden ser, por ejemplo, por publicidad; rentas de propiedades, instalaciones o equipos; derechos y contribuciones, como es el impuesto predial; primas de seguros y fianzas; regalías; cuotas, membresías y suscripciones,
- considerar que los anticipos por inventarios, propiedades, planta y equipo o activos intangibles están sujetos a estudios de demérito,
- los pagos anticipados deben presentarse como el último rubro del activo circulante cuando el periodo en el cual se espere obtener sus beneficios económicos futuros es igual o menor a un año o al ciclo normal de operaciones de la entidad. Aquellos pagos anticipados por los cuales se espere obtener beneficios económicos futuros en periodos superiores a un año o al ciclo normal de operaciones de la entidad deben presentarse como parte del activo no circulante.

## **Alcance y limitaciones**

Esta guía se refiere al examen de las partidas que se presentan bajo el rubro de pagos por anticipado y no se refieren a impuestos diferidos, crédito mercantil ni a intangibles, tampoco se refiere a bienes que han sido adquiridos y pagados, pero que su aplicación a otras cuentas de la contabilidad es con base a un procedimiento de amortización, consumo, agotamiento o aplicación sistemática. No se consideran las operaciones que se efectúan a través de un crédito y de la forma en que éste se liquida.

## **Determinación de riesgo de fraudes y errores importantes en la cuenta de pagos anticipados**

Identificar y valorar los riesgos de error material debido a fraudes y errores importantes en las aseveraciones en los estados financieros, resultados y revelaciones relativas a pagos anticipados. Algunos controles mitigantes de los factores de riesgo pueden ser los siguientes:

- Documentación de los factores o condiciones que pueden influir en la determinación del riesgo de auditoría en esta cuenta de pagos anticipados. 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 los prevengan, detecten y corrijan, o bien, que el auditor no los descubra cuando aplica técnicas de muestreo.
- La característica de riesgo de errores y fraudes importantes, es verificar que exista una adecuada separación de funciones, que permita una supervisión constante y automática de los aspectos de autorización, custodia y registro a las cuentas relativas cuando se complete la operación que dio origen al pago o se incurrió en el compromiso en el pago anticipado de un gasto, un bien o servicio.
- Revisiones periódicas por la administración de los convenios importantes en la contracción de los pagos anticipados de los términos y condiciones específicas en cuanto a fechas, penas convencionales por incumplimiento, cancelaciones, etc.
- Establecimiento de políticas en cuanto al monto y naturaleza de las partidas a ser registradas como pagos anticipados, así como los cambios importantes en relación con dichas políticas.
- Controles adecuados cuando existan operaciones con partes relacionadas y de su correcta revelación.
- Revisiones de las estimaciones y deméritos que afecten el valor en libros de los pagos anticipados, considerando los pagos anticipados devengados que deban llevarse a resultados, o bien, a las cuentas correspondientes de inventarios, propiedades, planta y equipo o activos intangibles.
- Registros poco confiables, falta de depuraciones oportunas, autorizaciones de cambios fuera de tiempo, etc.

## Objetivo de la guía

El objetivo de la presente guía es establecer los procedimientos de auditoría recomendados para el examen los pagos anticipados, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica, en cuanto a su naturaleza,

oportunidad y alcance, tomando en cuenta los factores de riesgo para localizar errores y fraudes importantes y las condiciones y características de cada entidad.

## Procedimientos de auditoría

### ***Planeación del examen de pagos anticipados.***

La planeación debe realizarse considerando:

- la importancia de la partida y operaciones (a través de análisis financiero, comparaciones),
- los riesgos inherentes,
- la existencia del adecuado control interno que tenga la entidad para mitigar riesgos y
- con base en esta información, el auditor debe diseñar específicamente la oportunidad y alcance de su auditoría, alcances de sus muestras.

Al determinar los factores de riesgos por la existencia de fraudes y errores importantes, se consideran, en forma general:

- las características de las operaciones de la entidad, su control circundante, sus condiciones jurídicas, sistemas contables y tecnológicos (manual o aspectos de tecnología en el manejo de la información digital), 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 forma particular:
- la importancia de la partida y transacciones, los riesgos inherentes, los controles que mitigan éstos y una definición específica de los procedimientos de auditoría a aplicar, su alcance y oportunidad.

La planeación es un proceso recurrente y continuo durante la auditoría, que debe ser documentada, revisada y modificada durante el trabajo conforme a los resultados obtenidos que ameriten cambiar y justificar los alcances y enfoques. El auditor deberá considerar los siguientes aspectos, entre otros en el examen de pagos anticipados:

- obtener información sobre las características y necesidad de efectuar pagos anticipados que pueden distraer los recursos de la entidad,
- la forma en que estas operaciones se relacionan con otras cuentas, tales

como gastos, inventarios, propiedad, planta y equipo, estimaciones, demérito, etc.

### ***Control interno***

Llevar al cabo el estudio y evaluación preliminar del control interno, consecuentemente y entre otros, deben cumplirse los objetivos relativos a:

- autorización,
- procesamiento y clasificación de los pagos anticipados,
- salvaguarda física y de verificación y
- evaluación, incluyendo los que sean aplicables a los controles relativos de Tecnología de Información.

En forma enunciativa mas no limitativa, algunos controles clave son:

- autorización para adquirir bienes, como inventarios y propiedad, planta y equipo o servicios futuros, incluyendo los controles para su protección y vigilancia, considerando los controles informáticos,
- sistemas que identifiquen y aseguren que los pagos anticipados sean efectuados conforme a los convenios, criterios contables y de la administración,
- controles de su aplicación correcta y oportuna a otras cuentas cuando se concluyan los términos de los convenios,
- adecuada segregación de las funciones,
- verificación oportuna de su correcta valuación. en su caso, la creación de estimaciones por posibles pérdidas y estudios de demérito.

### ***Revisión analítica***

Herramienta que proporciona información al auditor para determinar el alcance de sus pruebas.

Comparación de cifras con las de ejercicios anteriores, tomando en consideración los índices de inflación general, fluctuaciones cambiarias, pruebas globales, comparaciones con otras entidades, de la industria, etc., para juzgar si las variaciones y las tendencias son lógicas, o bien, la falta de éstas, situaciones anormales, cambios significativos, si son o no razonables con base en el conocimiento general del negocio y de su entorno y como conclusión de este

procedimiento diseñar las pruebas de auditoría que coincidan con las conclusiones de los resultados analíticos.

### ***Revisión preliminar del control interno***

Consiste en llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno contable existente y la localización de controles clave para el manejo de los pagos anticipados.

- Incluye la evaluación, documentación y prueba del control circundante, como primer paso primordial para conocer la gerencia, su entorno, políticas y necesidad de efectuar pagos anticipados, etcétera.
- Evaluar, documentar y probar los controles en ambientes de TI,
- Habiéndose determinado, en forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno contable sobre los pagos anticipados y la existencia de los controles clave y, considerando la materialidad y el riesgo de auditoría de fraudes y errores en este rubro, el auditor estará en posición de definir específicamente 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***

El propósito es tener una seguridad razonable de que los procedimientos de control interno de las transacciones realizadas de pagos anticipados en los que pretende confiar, existen y se aplican eficazmente durante el periodo sujeto a examen.

Considerando que las pruebas de cumplimiento se relacionan con controles clave, con el mismo procedimiento de auditoria para probar dicho control clave y su correlación con las pruebas sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento, como su nombre lo indica, significan que los controles “cumplen” con su cometido y se dirigen a corroborar la esencia del funcionamiento efectivo de los controles clave, por tanto, deben diseñarse en función a las circunstancias y en la evaluación de la fortaleza del control interno diseñado precisamente para el área de efectivo y equivalentes y en lo general al control interno para otras áreas.

Las pruebas de cumplimiento generalmente se llevan en forma previa a las sustantivas, pues el resultado de las de cumplimiento influyen en el alcance y oportunidad de las sustantivas.

A manera general se describen algunas pruebas de cumplimiento con el alcance determinado en la fortaleza del sistema de control interno, para documentar la

justificación, evidencia del trabajo, revisión, conclusiones y posibles efectos en las pruebas sustantivas y en otras áreas:

- evaluación de las políticas en cuanto al monto y naturaleza de las partidas a ser registradas como pagos anticipados, así como los cambios importantes en relación con dichas políticas,
- examen de los contratos, convenios (por escrito y verbales) de sus condiciones, vigencias, compromisos, contingencias, sanciones, etc. y de la autorización de los mismos,
- considerar los aspectos fiscales,
- verificación de las estimaciones y demérito que afecten el valor en libros de los pagos anticipados.
- pruebas de la aplicación de los pagos anticipados cuando se concluyen los contratos o convenios, con el propósito de verificar que los mismos sean aplicados a las cuentas correspondientes de gastos y de otros activos.
- juzgar las operaciones intercompañías,
- en su caso, evaluación y prueba de los controles informáticos que controlen estos activos.

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, considerando la materialidad y volumen de transacciones en esta área, podría limitarse a aquellos controles que realmente sean relevantes.

### **Pruebas sustantivas**

Conjuntamente con el resultado de la evaluación y pruebas de la efectividad del cumplimiento de los controles internos clave en los sistemas para el control de los pagos anticipados (incluyendo los relativos a sistemas de información tecnológica), las pruebas sustantivas serán diseñadas específicamente en su alcance y oportunidad al resultado de las de cumplimiento.

El objetivo de las pruebas sustantivas, como su nombre lo indica, es la obtención de la evidencia adecuada (suficiente, competente y persuasiva) de la “sustancia” de que la cuenta, transacción y revelación están exentas de fraudes y errores importantes. Es la evidencia de la existencia, integridad, valuación y propiedad del pago anticipado y de los bienes y/o servicios a recibir o recibidos.

A manera general se describen algunas pruebas sustantivas con el alcance determinado en la fortaleza del sistema de control interno comprobado con las pruebas de cumplimiento; se debe documentar la justificación en el diseño de estas

pruebas, la evidencia del trabajo realizado, la supervisión del trabajo, conclusiones y posibles efectos en la conclusión general de la auditoría.

Las principales pruebas sustantivas en las operaciones de pagos anticipados relativas a la propiedad, existencia e integridad, son:

- Examen de la documentación.
- Deberá inspeccionarse la documentación y autorización que amparan los pagos anticipados.
- Comprobar beneficios futuros.
- Determinar con base en la vigencia y los términos de los convenios o contratos que dan origen a los pagos anticipados si éstos se han aplicado o serán aplicados a gastos o a diferentes activos y, en caso de cancelaciones o cambios en los contratos, evaluar su impacto en los estados financieros y sus notas.
- Movimientos posteriores al cierre y pólizas manuales.

Revisar los movimientos importantes en los meses siguientes al cierre para verificar que las partidas se aplicaron en tiempo y forma: así mismo, considerar los cambios importantes o variaciones en las valuaciones como un asunto a revelar o por alguna restricción.

Examinar las ajustes que se incorporen a las cuentas de pagos anticipados que no provengan de los sistemas formales establecidos, los cuales se hacen normalmente en pólizas manuales y juzgar su procedencia, autorización, recurrencia, etcétera.

- Juzgar la naturaleza de las operaciones intercompañías.
- Comprobación de la valuación.
- Verificación de la correcta valuación de pagos anticipados en función a lo estipulado en los contratos o convenios, considerando si están registrados con base en las cotizaciones oficiales al cierre del ejercicio.

Considerar si los términos de los contratos o convenios son de naturaleza tal que los pagos anticipados representen bienes y servicios a recibir sin considerar cambios en la economía, o bien, son únicamente para asegurar términos en la calidad y tiempos en la entrega de los bienes y servicios considerando cambios y efectos que puedan surgir en la economía. En estos casos esta situación debe ser considerada para que el auditor verifique su correcta revelación en notas a los estados financieros.

Los pagos anticipados deben estar valuadas de conformidad con las NIF, al respecto, es importante considerar el origen y la naturaleza del pago

anticipado en cuanto a que al término del contrato o convenio se obtendrán:

- bienes que serán gastos o,
- inventarios, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, instrumentos financieros de capital destinados a ser inversiones permanentes o servicios u otros beneficios que se van a recibir en períodos posteriores, o bien,
- servicios u otros beneficio.

- Por la naturaleza de estas operaciones es importante verificar su clasificación como partida circulante o no.
- Considerar que los anticipos por inventarios, propiedades, planta y equipo o activos intangibles están sujetos a estimaciones y estudios de demérito.
- Declaraciones.
- Cerciorarse que en la carta de declaraciones de la administración se indiquen los aspectos relevantes de los pagos anticipados, según las circunstancias, incluyendo garantías, operaciones entre partes relacionadas, aspectos relevantes de la valuación, compromisos, contingencias, entre otros.

## Presentación y revelación.

Comprobar de que existe una presentación y revelación adecuadas en los estados financieros, conforme a las NIF, tomando en cuenta, entre otros, los siguientes aspectos:

- los pagos anticipados, de acuerdo a su naturaleza deben mostrarse en el balance general como circulante o no,
- si existen restricciones, garantías, contingencias, naturaleza de los pagos anticipados y otras circunstancias,
- deberá divulgarse la existencia de metales preciosos amonedados y el efectivo y equivalentes 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,
- revelación de las políticas de valuación, estimaciones realizados, deméritos, efectos de eventos posteriores, etcétera.

# ACTIVOS DE LARGA DURACIÓN Y DETERIORO

## ÍNDICE

Generalidades

Alcance y limitaciones

Objetivo de la guía

1. Determinación de riesgo de la cuenta

    Riesgo inherente

    Riesgo de control

    Riesgo de detección

2. Aseveraciones a cubrir

3. Procedimientos sustantivos diseñados para cubrir dicha aseveración

    Planeación

    Revisión analítica

    Estudio y evaluación preliminar del control interno

    Pruebas de cumplimiento

    Pruebas sustantivas

    Propiedad

    Existencia

    Valuación

    Presentación y revelación

4. Ejemplos de riesgos

5. Proceso de revisión con base a la NIF

## **Generalidades**

Como se establece en las NIF (Boletín C-15), el concepto de *activos duración* se refiere a los activos que permanecen a largo plazo, necesarios para la operación de una entidad, y de los que se espera la generación de beneficios económicos futuros; pueden ser activos operativos, activos intangibles con vida indefinida y activos corporativos. Los activos corporativos son de larga duración que no generan flujos de efectivo por sí mismos, pero son necesario para el desempeño de las actividades de la entidad; por ejemplo: edificios corporativos, centros de investigación, equipos centrales de cómputo, etc. Los activos intangibles con vida indefinida son aquellos en los que no existen factores legales, regulatorios o contractuales que limiten su vida útil. Los activos operativos de larga duración generan flujos de efectivo, directamente.

## **Alcance y limitaciones**

Esta guía se refiere a aquellos activos de larga duración: a) tangibles e intangibles, incluido el crédito mercantil, b) activos de larga duración registrados como un arrendamiento capitalizable por el arrendatario, c) activos de larga duración en contratos operativos por parte del arrendador, y d) los activos asociados con un plan formal de la entidad para discontinuar una actividad existente.

## **Objetivo de la guía**

El objetivo de la presente guía es enunciar y describir los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de los activos de larga duración, Boletín C-15. Estos 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.

### **1. Determinación de riesgo de la cuenta**

El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de error material debido a fraude y error de los activos de larga duración presentados en el estado financiero y en la información mostrada en las notas a los mismos.

Deben dejarse documentados 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. Algunos ejemplos de estos factores pueden ser los siguientes:

- Naturaleza, monto y características propias de los activos de larga duración (activo tangible, activo intangible, crédito mercantil, activo de larga duración registrado como arrendamiento capitalizable por el arrendador, etcétera).
- Revisión de las políticas de capitalización, así como cambios importantes en relación con dichas políticas.
- Disminución significativa en el valor de mercado de un activo.
- Reducción importante en el uso de la capacidad instalada.
- Pérdida de mercado de los productos o servicios que presta la entidad (por calidad, precio, productos sustitutos)
- Cambios tecnológicos.
- Daños físicos de los activos de larga duración.
- Suspensión o cancelación de una franquicia o licencia que dé origen a un activo de larga duración.
- Cambios significativos en el destino o utilización de un activo, por ejemplo, planes de disposición de un activo por abandono o inclusión de su posible discontinuación.
- Efecto de regulaciones oficiales que afecten el valor de los activos intangibles.
- Activos intangibles enajenados y no dados de baja en la contabilidad.

Existencia de gravámenes sobre los activos o limitaciones en cuanto a disponibilidad.

### ***Riesgo inherente***

El riesgo se origina de la naturaleza de las operaciones, del sector en que opera la entidad, del importe y del tipo de activo de larga duración (riesgo de negocio). Una empresa que adquiera negocios, registre activos intangibles o tenga un conjunto de activos que generen flujos tendrá mayor riesgo inherente a las empresas que no tengan o adquieran estos activos.

### ***Riesgo de control***

El riesgo de que exista un error de valuación, presentación, existencia y no se detecte oportunamente por el control interno establecido en lo referente a los activos de larga duración.

El conocimiento del control interno del área de activos de larga duración permitirá al auditor, en la fase de planeación, determinar los procedimientos que mitiguen el riesgo de error o fraude en la valuación y presentación de los activos de larga duración.

## **Riesgo de detección**

El riesgo de que exista un error de valuación, presentación, existencia que sea material y que los procedimientos aplicados en la revisión de los activos de larga duración por el auditor no los detecte.

## **2. Aseveraciones a cubrir**

- **Totalidad.** Se han registrado todos los activos de larga duración.
- **Existencia.** El activo de larga duración existe y es propiedad de la empresa.
- **Valuación.** El activo de larga duración está presentado en el importe correcto.
- **Revelación.** El activo de larga duración está presentada y descrita adecuadamente en los estados financieros o en las notas a los estados financieros.

## **3. Procedimientos sustantivos diseñados para cubrir dicha aseveración**

### **Planeación**

De acuerdo con la NIA 300, Planeación de la auditoría de estados financieros, el auditor debe efectuar una planeación adecuada para alcanzar sus objetivos en la forma más eficiente, considerando los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.

En la etapa de planeación, el auditor debe obtener información sobre las características de los activos de larga duración tangibles, intangibles o crédito mercantil identificar si sus características corresponden a un activo operativo (generan por sí mismos flujos de efectivo) o corporativo (estos activos no generan por sí mismos flujos de efectivo); asimismo, el auditor debe determinar las posibles limitaciones que pueden afectar su trabajo y opinión.

### **Revisión analítica**

Para conocer la materialidad del rubro de activos de larga duración dentro de los estados financieros, hay que identificar cambios significativos o transacciones no usuales, etc., y el auditor deberá aplicar, entre otros, los siguientes procedimientos:

- a) Comparación de cifras para juzgar si las variaciones (o su ausencia de variaciones) y las tendencias son lógicas.
- b) Análisis de los flujos de efectivo proyectados así como de las variables utilizadas para juzgar la razonabilidad de estas, con base en el conocimiento general del negocio y de su entorno económico.
- c) De ser posible, comparación de cifras con la información disponible de empresas

del ramo.

- d) Obtener explicación de variaciones importantes e investigar cualquier relación no usual e inesperada entre el periodo auditado y el anterior, así como comparar contra los flujos presupuestados, etcétera.

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

Llevar a cabo el estudio y evaluación preliminar del control del rubro de activos de larga duración e identificar los controles clave para el manejo de estos activos y la determinación del deterioro. Lo anterior incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de TI, particularmente en aplicaciones importantes donde la información se procesa, automáticamente, como cálculo de los flujos de efectivo; cuando estos activos tengan vida indefinida, deberá revisarse el cálculo de perpetuidad y el cálculo de deterioro en el supuesto de existir evidencia de este; asimismo, deberá documentarse la revisión efectuada.

Habiéndose determinado, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno contable, por medio 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***

Las pruebas de cumplimiento, deben proporcionar 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 corroboran el funcionamiento de los controles clave, por ejemplo segregación de funciones, asignación de responsabilidades y registro.

### ***Pruebas sustantivas***

Para determinar la naturaleza de las pruebas sustantivas (alcance y oportunidad) hay que considerar el estudio y la evaluación del control interno contable, el resultado de las pruebas de cumplimiento, y considerar nuevamente los factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas.

### ***Propiedad***

Para comprobar la propiedad, deberá examinarse la documentación de transferencias o pagos, contratos, títulos de propiedad y la autorización que ampare las adquisiciones y comprobación del cumplimiento con las reglas que distingan las adiciones a activos de larga duración. También se debe acudir al Registro Público

de la Propiedad para conocer los gravámenes que pudiesen existir sobre los activos de larga duración.

Se tiene que verificar el cumplimiento de ciertos procedimientos, por ejemplo: adecuada custodia y cálculos.

### ***Existencia***

Para la verificación de la existencia, deberá efectuarse lo siguiente:

- a) Examen de los incrementos del periodo auditado.
- b) Es necesario que existan bases que soporten los argumentos por los cuales se considera que los activos de larga duración con vida indefinida o activos intangibles y que producirán beneficios futuros. También deberá verificarse que estos activos no incluyan erogaciones que debieron registrarse como gasto.

La evidencia, con respecto al requisito anterior, debe tener proyecciones de flujos de efectivo, las cuales pueden determinarse con base en datos históricos o proyecciones, considerando variables económicas que ocurrirán en el futuro.

- c) Inspección física de documentos comprobatorios de que los activos de larga duración registrados existan, estén a nombre de la empresa y 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.
- d) Inspección de la autorización de ventas o bajas.
- e) 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.
- f) Identificar las unidades generadoras de efectivo.

### ***Valuación***

Para el examen de la valuación deberá efectuarse lo siguiente:

- 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.
- b) Evaluar las variables que sirvieron para determinar el cálculo del deterioro (tasa de descuento) vida útil o cálculo de la perpetuidad en el caso de bienes con vida indefinida

- c) Comprobar que no haya indicios de deterioro, porque invariablemente debe existir el cálculo del mismo.

### ***Presentación y revelación***

Cuando se presenten indicios de deterioro, se deben tener activos con vida indefinida o pérdidas por deterioro reconocidas; hay que cerciorarse de que se haga una presentación y revelación adecuada en los estados financieros, entre otros, de los siguientes aspectos:

- a) Los sucesos y circunstancias que originaron justificadamente la evaluación o en su caso, la pérdida por deterioro o su reversión.
- b) El efecto del ajuste por deterioro o su reversión por cada una de las Unidades Generadoras de Efectivo y su clasificación de los activos que la conforman.
- c) Si el valor neto en libros está constituido por su precio neto de venta o a su valor de uso.
- d) Revelarse los cambios en el supuesto de que los factores económicos que sirvieron de base para determinar el cálculo de deterioro cambiaron de un año a otro.
- e) Los criterios que se utilizaron para determinar el precio neto de venta (por ejemplo, por referencia al mercado).
- f) La tasa o tasas de descuento sean las apropiadas para determinar el valor de uso.
- g) En el caso de revelar información por segmentos se deben indicar las pérdidas por deterioro y su reversión aplicada a cada segmento.
- h) Investigación de gravámenes, restricciones y compromisos.

Con respecto a los activos de larga duración dispuestos para su venta y los pasivos relacionados deben presentarse en el activo y pasivo circulante sin compensación entre ellos.

### ***4. Ejemplos de riesgos***

- a) Que no se identifiquen correctamente los activos de larga duración.
- b) Que no se identifiquen correctamente las Unidades Generadoras de Efectivo (UGE).
- c) Que las variables utilizadas para el cálculo de los flujos de efectivo estén manipuladas para que el resultado sea que no hay deterioro.
- d) Que la administración no tenga conocimiento oportunamente de la venta de activos de larga duración.
- e) Que no se revele la información necesaria referente al deterioro o reversión del

mismo.

## **5. Proceso de revisión con base a la NIF**

- Identificar los activos de larga duración.
- Identificar las unidades generadoras de efectivo.
- Identificar indicios de deterioro en una o más unidades generadoras de efectivo.
- Revisar el cálculo del valor de recuperación:
- Precio neto de venta:
  - El monto por la realización de la UGE sea razonable y verificable.
  - Entre partes interesadas y dispuestas.
  - Transacción de libre competencia.
  - Debe existir un mercado observable.
  - Que incluya gastos de disposición.
- Valor de uso.
- Cálculo de flujos:
  - Sean preparados por la administración de la compañía por personal con experiencia, habilidad y capacidad para pronosticar y proyectar.
  - Están basados en cifras históricas.
  - No consideren inversiones futuras que mejoren el rendimiento de los flujos.
  - Que consideren gastos para mantener la UGE en condiciones de uso o desempeño actual.
  - Este basado el cálculo en supuestos o variables razonables.
  - No consideren ingresos y/o gastos de financiamiento.
  - No consideren depreciaciones o amortizaciones.
  - Que se utilice una tasa apropiada de descuento.
  - Que consideren riesgos en su determinación, o bien, el riesgo se asume en la tasa de descuento.
  - Considerar la generación de flujos por el periodo que marque la Vida Útil Remanente de la UGE. Puede ser a Perpetuidad.
  - Validar el Valor Presente de los Flujos futuros de la UGE y compararlo

con su Valor Neto en Libros.

- Validar la pérdida por deterioro, en caso de existir.

Definición de términos	Reglas de valuación	Reglas de presentación y revelación
Definir los activos de larga duración	Determinar el valor de recuperación	Reconocer la perdida por deterioro (en su caso)
Identificar la existencia		Proponer el registro contable
Definir e integrar las unidades generadoras de efectivo (UGE)		

# **ACTIVOS INTANGIBLES**

## **ÍNDICE**

Alcance y limitaciones

Objetivo de la guía

Procedimientos de auditoría

1. Determinación de Riesgo de la cuenta

    Riesgo inherente

    Riesgo de control

    Riesgo de detección

2. Aseveraciones a cubrir

3. Procedimientos sustantivos diseñados para cubrir dicha aseveración

    Planeación

    Revisión analítica

    Estudio y evaluación del control interno

    Pruebas de cumplimiento

    Pruebas sustantivas

    Propiedad

    Existencia

    Valuación

    Presentación y revelación

4. Ejemplos de riesgos

5. Proceso de revisión

## **Alcance y limitaciones**

Los aspectos fundamentales relativos al estudio y evaluación del control interno y los procedimientos de auditoría que se mencionan en esta guía, se refieren básicamente a empresas que tengan registrados en sus estados financieros activos intangibles.

Esta guía se refiere a aquellos activos intangibles, que sin activos 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 ni activos de larga duración.

## **Objetivo de la guía**

El objetivo de la presente guía es enunciar y describir los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de los activos intangibles. Estos 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.

## **Procedimientos de auditoría**

- Comprobar que son propiedad de la empresa.
- Determinar que se trata de erogaciones de las que se derivarán beneficios en ejercicios futuros.
- Cerciorarse de que haya consistencia en la política de contabilización.
- Comprobar su adecuada valuación, tomando en consideración su valor potencial de beneficio futuro.
- Cerciorarse de que haya consistencia en la aplicación de los métodos de valuación (capitalización, amortización sobre una vida útil esperada y deterioro).
- Evaluar la razonabilidad del periodo de aplicación a los resultados.
- Determinar la existencia de gravámenes.
- Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

### **1. Determinación de riesgo de la cuenta**

El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de error material debido a fraude y error de los activos intangibles presentados en el estado financiero y en la

información presentada en las notas a los mismos.

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 con los estados financieros en su conjunto, así como los riesgos de auditoría.

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:

- Naturaleza, monto y características propias de los activos intangibles.
- Las políticas en cuanto al monto y naturaleza de las partidas a ser capitalizadas, así como cambios importantes en relación con dichas políticas.
- Lanzamiento de nuevos productos, descontinuación de productos, cambios tecnológicos o modificaciones de ingeniería que afecten el valor de los activos intangibles relacionados con ellos.
- Estimaciones que afectan el valor neto en libros de los activos (amortización, determinación del valor de uso, etcétera).
- Cambios en los métodos de amortización de los activos.
- Efecto de regulaciones oficiales, que afecten el valor de los activos intangibles.
- Contratos importantes con términos y condiciones específicas en cuanto a fechas, penas convencionales por incumplimiento, incluyendo su cancelación, etcétera.
- Activos intangibles enajenados y no dados de baja en la contabilidad.
- Existencia de gravámenes sobre los activos o limitaciones en cuanto a disponibilidad.
- Registros poco confiables.
- Procedimientos deficientes para la revisión o actualización del costo, etcétera.

Se debe documentado 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. Algunos ejemplos de estos factores pueden ser los siguientes:

- Naturaleza, monto y características propias de los activos intangibles.
- Revisión de las políticas de capitalización, así como cambios importantes en relación con dichas políticas.
- Disminución significativa en el valor de mercado de un activo.
- Reducción importante en el uso de la capacidad instalada.
- Pérdida de mercado de los productos o servicios que presta la entidad (por calidad, precio, productos sustitutos)
- Cambios tecnológicos.
- Suspensión o cancelación de una franquicia o licencia que de origen a un activo intangible.
- Efecto de regulaciones oficiales, que afecten el valor de los activos intangibles.
- Activos intangibles enajenados y no dados de baja en la contabilidad.
- Existencia de gravámenes sobre los activos o limitaciones en cuanto a disponibilidad.

### ***Riesgo inherente***

El riesgo se origina de la naturaleza de las operaciones, del sector en que opera la entidad, del importe y del tipo de activo de larga duración (riesgo de negocio). Una empresa que adquiera negocios, registre activos intangibles o tenga un conjunto de activos que generen flujos tendrá mayor riesgo inherente a las empresas que no tengan o adquieran estos activos

### ***Riesgo de control***

El riesgo de que exista un error de valuación, presentación, existencia y no se detecte oportunamente por el control interno establecido en lo referente a los activos intangibles.

El conocimiento del control interno del área de activos intangibles permitirá al auditor en la fase de planeación determinar los procedimientos que mitiguen el riesgo de error o fraude en la valuación y presentación de los activos intangibles.

### ***Riesgo de detección***

El riesgo de que exista un error de valuación, presentación, existencia que sea material y que los procedimientos aplicados en la revisión de los activos de larga

duración por el auditor no los detecte.

## **2. Aseveraciones a cubrir**

- Totalidad. Se han registrado todos los activos intangibles.
- Existencia. El activo intangible existe y es propiedad de la empresa.
- Valuación. El activo intangible está presentado en el importe correcto.
- Revelación. El activo intangible está presentado y descrita adecuadamente en los estados financieros o en las notas a los estados financieros.

## **3. Procedimientos sustantivos diseñados para cubrir dicha aseveración**

### **Planeación**

El auditor debe efectuar una planeación adecuada para alcanzar sus objetivos en la forma más eficiente, considerando los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.

En la etapa de planeación, el auditor debe obtener información sobre las características de los activos intangibles, e identificar si sus características corresponden a un activo intangible que dé beneficios futuros, así mismo debe el auditor determinar las posibles limitaciones que pueden afectar su trabajo y opinión.

### **Revisión analítica**

Para conocer la materialidad del rubro de activos de larga duración dentro de los estados financieros, hay que identificar cambios significativos o transacciones no usuales, etc., y el auditor deberá aplicar, entre otros, los siguientes procedimientos:

- a) Comparación de cifras, para juzgar si las variaciones (o su ausencia de variaciones) y las tendencias son lógicas.
- b) Análisis de los flujos de efectivo proyectados así como de las variables utilizadas, para juzgar la razonabilidad de estas, con base en el conocimiento general del negocio y de su entorno económico.
- c) De ser posible, comparación de cifras con la información disponible de empresas del ramo.
- d) Obtener explicación de variaciones importantes e investigar cualquier relación no usual e inesperada entre el periodo auditado y el anterior, así como comparar contra los flujos presupuestados, etcétera.

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

Llevar a cabo el estudio y evaluación preliminar del control del rubro de activos intangibles e identificar los controles clave para el manejo de estos activos y la determinación del deterioro. Lo anterior incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de TI, particularmente en aplicaciones importantes donde la información se procesa automáticamente, como cálculo de los flujos de efectivo, cuando estos activos tengan vida indefinida deberá revisarse el cálculo de perpetuidad, cálculo de deterioro en el supuesto de existir evidencia del mismo, así mismo deberá documentarse la revisión efectuada.

Habiéndose determinado, 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***

Las pruebas de cumplimiento, deben proporcionar 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 corroboran el funcionamiento de los controles clave, por ejemplo segregación de funciones, asignación de responsabilidades y registro.

### ***Pruebas sustantivas***

Para determinar la naturaleza de las pruebas sustantivas (alcance y oportunidad) hay que considerar, el estudio y evaluación del control interno contable, el resultado de las pruebas de cumplimiento, y considerar nuevamente los factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas.

### ***Propiedad***

Para comprobar la propiedad, deberá examinarse la documentación de transferencias o pagos, contratos, títulos de propiedad y la autorización que ampare las adquisiciones y comprobación del cumplimiento con las reglas que distingan las adiciones de activos intangibles.

Se tiene que verificar el cumplimiento de ciertos procedimientos, por ejemplo: adecuada custodia y mantenimiento.

### ***Existencia***

Para la verificación de la existencia, deberá efectuarse lo siguiente:

- a) Examen de los incrementos del periodo auditado.

b) 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.

La evidencia, que con respecto al requisito anterior deben existir proyecciones de flujos de efectivo, puede determinarse con base en datos históricos o proyecciones, considerando variables económicas que sucederán en el futuro.

c) Inspección física de documentos que comprueben se tienen los derechos sobre los activos intangibles registrados existan, estén a nombre de la empresa y debidamente respaldados. En el caso de patentes, licencias y marcas, deberá verificarse que estén legalmente registrados y en vigor el derecho de usarlos.

d) Inspección de la autorización de ventas o bajas.

e) 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.

f) Identificar a los activos intangibles.

### ***Valuación***

Para el examen de la valuación deberá efectuarse lo siguiente:

a) Verificar que la capitalización del activo fijo se haya efectuado de acuerdo a las políticas de la empresa.

b) Evaluar si los activos pueden ser considerados como activos intangibles así como evaluar y comprobar las variables que sirvieron para determinar el cálculo del deterioro (Tasa de descuentos, vida útil).

c) Comprobar que no haya indicios de deterioro, en caso de existir activos intangibles, porque invariablemente debe existir el cálculo del mismo.

### ***Presentación y revelación***

Cuando se presenten indicios de deterioro, o se tengan pérdidas por deterioro reconocidas, hay que cerciorarse de que se haga una presentación y revelación adecuada en los estados financieros, entre otros, de los siguientes aspectos:

a) Los activos intangibles deben de presentarse en el estado de situación financiera como activos no circulantes deducidos de su amortización y pérdida por deterioro.

b) El efecto del ajuste por deterioro o su reversión debe de presentarse en el Estado de Resultados Integral, como parte de las operaciones ordinarias, en el costo de ventas o y/o en gastos generales.

- c) Separar los activos intangibles de vida útil definida de los de vida útil indefinida.
- d) Revelarse la vida útil y métodos de amortización utilizados en activos intangibles con vida útil definida.
- e) El costo de adquisición, separando cualquier amortización, y pérdidas por deterioro acumuladas al inicio y al final del periodo.
- f) El renglón o renglones del Estado de Resultados Integral en donde se presente cualquier amortización de activos intangibles.
- g) Identificar cada clase de activos intangibles por ejemplo:

- Nombres comerciales.
- Títulos de libros, periódicos, revistas, manuscritos y otros materiales literarios.
- Programas, sistemas y aplicaciones de equipo de cómputo (software).
- Licencias y franquicias.
- Derechos de autor, patentes, y otros derechos de propiedad industrial o derechos de explotación.
- Recetas o formulas, modelos, diseños y prototipos; y Activos intangibles en desarrollo.

- h) En activos intangibles con vida definida indicar los factores que influyeron en la determinación de la vida útil, su valor neto en libros y el periodo estimado de amortización.
- i) Descripción del activo intangible incluyendo su valor neto en libros.
- j) Con respecto a los activos adquiridos del gobierno mediante una concesión sin costo, debe revelarse su existencia, los aspectos relevantes de la concesión y los beneficios que otorga así como las obligaciones que conlleva.
- k) La existencia y el valor neto en libros de aquellos intangibles que tengan alguna restricción, así como el valor neto en libros de los activos intangibles que sirven como garantía de deudas.
- l) El monto de los compromisos contractuales si existieran por la adquisición de los activos intangibles.

#### **4. Ejemplos de riesgos**

- a) Que no se identifiquen correctamente los activos intangibles.
- b) Que las variables utilizadas para el cálculo de los flujos de efectivo estén

manipuladas para que el resultado indique que no hay deterioro.

- c) Que la administración no tenga conocimiento oportunamente de la venta de activos intangibles.
- d) Que no se revele la información necesaria referente al deterioro o reversión del mismo.

## **5. Proceso de revisión**

- Identificar los Activos intangibles.
- Identificar indicios de Deterioro en una o más Unidades Generadoras de Efectivo (UGE).
  - Precio Neto de Venta:
    - El Monto por la realización de la UGE sea razonable y verificable.
    - Entre partes interesadas y dispuestas.
    - Transacción de libre competencia.
    - Debe existir un mercado observable.
    - Que incluya gastos de disposición.
- Valor de uso:
  - Cálculo de flujos:
  - Sean preparados por la administración de la compañía por personal con experiencia, habilidad y capacidad para pronosticar y proyectar.
  - Están basados en cifras históricas.
  - No consideren inversiones futuras que mejoren el rendimiento de los flujos.
  - Que consideren gastos para mantener la UGE en condiciones de uso o desempeño actual.
  - Este basado el cálculo en supuestos o variables razonables.
  - No consideren ingresos y/o gastos de financiamiento.
  - No consideren depreciaciones o amortizaciones.
  - Que se utilice una tasa apropiada de descuento.
  - Que consideren riesgos en su determinación, o bien, el riesgo se asume en la tasa de descuento.

- Considerar la generación de flujos por el periodo que marque la Vida Útil Remanente de la UGE. Puede ser a Perpetuidad.
- Validar el Valor Presente de los Flujos futuros de la UGE y compararlo con su Valor.
- Neto en Libros.
- Validar la pérdida por deterioro, en caso de existir.

Definición de términos	Reglas de valuación	Reglas de presentación y revelación
Definir los activos de larga duración	Determinar el valor de recuperación	Reconocer la pérdida por deterioro (en su caso)
Identificar la existencia de alguno de los indicios de deterioro		Proponer el registro contable
Definir e integrar las Unidades Generadoras de Efectivo (UGE)		

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

## **ÍNDICE**

- Generalidades
- Alcance y limitaciones
- Objetivo de la guía
- Objetivo de auditoría
- Determinación de riesgo de la cuenta
- Riesgo de control
- Riesgo inherente
- Aseveraciones a cubrir
- Procedimientos de auditoría
- Planeación
- Estudio y evaluación del control interno
- Prueba de cumplimiento
- Pruebas sustantivas
- Declaraciones de la administración
- Procedimientos de auditoría relativos al reconocimiento y valuación de pasivos
- Procedimientos de auditoría relativos a la presentación de pasivos
- Procedimientos de auditoría relativos a la revelación de pasivos

## **Generalidades**

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”.

Entre las obligaciones a cargo de las entidades que, generalmente, se clasifican como pasivo pueden citarse las siguientes.

- a) Las que se encuentran definidas en cuanto a beneficiario, vencimiento y monto, que dan lugar a pasivos financieros e instrumentos financieros de deuda, pasivos por emisión de obligaciones, instrumentos de deuda convertibles en acciones y pasivos por proveedores, obligaciones acumuladas, retención de efectivo y cobros por cuenta de terceros y anticipos de clientes.
- b) Las que su cuantía o vencimiento son inciertos “provisiones”.

Las referidas normas 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 presentación de servicios sea virtualmente ineludible y surja como consecuencia de un evento pasado”.

Las NIF establecen que “las provisiones son pasivos en los que su cuantía o vencimiento son inciertos”.

Esta guía contempla, además de los pasivos, el tema de “activos y pasivos contingentes y compromisos”.

## **Alcance y limitaciones**

Esta guía no trata los siguientes conceptos que son materia de otras guías:

- a) Impuesto a la utilidad y participación de los trabajadores en la utilidad, tanto causados como diferidos.
- b) Obligaciones laborales.
- c) Instrumentos financieros que se valúan a su valor razonable.
- d) Estimaciones para valuación de activos.
- e) Pagos basados en acciones.

## **Objetivo de la guía**

El objetivo de esta guía 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. 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.

## **Objetivo de auditoría**

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 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 de 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.
- g) Verificar que las revelaciones en los estados financieros correspondientes a los pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos hayan sido realizadas por la entidad, de acuerdo con lo indicado en las normas de información financiera.

## **Determinación de riesgo de la cuenta**

El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de error material debido a fraude o error por los pasivos presentados en el estado financiero y en la información presentada en las notas a los mismos.

Se debe dejar documentado 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 al aplicar las técnicas de muestreo.

## Riesgo de control

El estudio y evaluación del control interno se debe realizar con apoyo de la NIA 315, *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, el auditor debe asegurarse de que:

a) 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 de 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 documentos, registro y pago.
- Autorización a diferentes niveles para contratar pasivos y garantizarlos.
- Uso y control efectivo de órdenes de compra y notas de recepción prenumeradas 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) 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 corporativo equivalentes.

- d) Se efectúe una evaluación periódica del estado que guardan los activos y pasivos contingentes y compromisos adquiridos y asumidos.

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.

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 inherente

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 adecuada 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 pueden 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.

## Aseveraciones a cubrir

- **Integridad o totalidad.** Se han registrado todos los pasivos a la fecha del balance general.
- **Existencia.** Los pasivos existen y son obligaciones a cargo de la empresa a la fecha del balance general.
- **Valuación.** Los pasivos están correctamente valuados a la fecha del balance general.
- **Revelación.** Los pasivos están presentados adecuadamente en los estados financieros (corto y largo plazo) y las revelaciones requeridas por en las notas a los estados financieros.

## Procedimientos de auditoría

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

Conforme a la NIA 300, *Planeación de la auditoría de estados financieros*, 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.

Además, el auditor debe obtener información sobre las características de los pasivos, tales como: vencimientos, tasas de interés, monedas en que fueron contratadas, 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.

El auditor utiliza los procedimientos y técnicas de revisión analíticas 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 estas 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.

Algunos de los procedimientos y técnicas de revisión analítica comúnmente utilizadas por el auditor, son los 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 o la ausencia de ellas.
- b) Pruebas globales de 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 pasivo y de las provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos de un periodo 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 periodo anterior y obtención de información razonable que las justifique.
- e) Estudio y análisis de las actas de juntas del Consejo de administración, de otros comités de gobierno corporativo 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 del control interno**

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 y alrededor o mediante el uso de la tecnología de la información.

Al haber determinado, en forma preliminar, la confianza que se puede depositar en el sistema de control interno contable, según la evaluación efectuada 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.

## **Prueba de cumplimiento**

Generalmente, el auditor aplica pruebas de cumplimiento con el 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.

En términos generales, las pruebas de cumplimiento se enfocan en corroborar el funcionamiento de los controles internos clave, algunos de los cuales se describen

anteriormente; por lo tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, esas pruebas deben diseñarse en función de las circunstancias particulares de cada entidad.

## Pruebas sustantivas

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, presentación y revelación de pasivos, pueden incluir los que se listan a continuación, es importante señalar que estos procedimientos son ilustrativos y no pretenden ser una lista de procedimientos que deben ser ejecutados por el auditor, el auditor deberá emplear su juicio profesional a fin de seleccionar los procedimientos que considere más conveniente ejecutar en las circunstancias:

- Confirmación:

La aplicación de la técnica de confirmación consiste en obtener comunicación escrita de instituciones que hayan otorgado créditos, de proveedores de bienes y servicios, acreedores, partes relacionadas, etc., en la que estos confirmen los términos y condiciones sobre los cuales se establecieron ciertas transacciones (por ejemplo, en contratos de compra venta de bienes), con objeto de conocer la existencia de compromisos o pasivos y activos contingentes.

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 en proceso y/o pendientes de resolver de las que puedan derivarse pasivos y activos o pasivos contingentes a fin de que estos puedan ser evaluados y determinar si estos pasivos se encuentran adecuadamente revelados y/o registrados por la entidad auditada, de conformidad con las NIF.

- Pagos posteriores:

Esta técnica de auditoría consiste en el examen de la documentación de los pasivos pagados con posterioridad a una cierta fecha, generalmente la del balance.

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 periodo posterior a la fecha del balance.

En el examen de los comprobantes que soportan los pagos posteriores hechos a través de transferencias bancarias, en cheque, permite al auditor cerciorarse de su existencia real, de que han sido cubiertos y de que se han registrado en el periodo correspondiente.

- Examen de documentación:

Consiste en inspeccionar la documentación que compruebe las obligaciones y deudas contraídas. Cuando el auditor no pudo cerciorarse de que se realizaron pagos posteriores o estos no fueron pagados en su totalidad a la fecha de su revisión y, por lo 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, por ejemplo, facturas de proveedores de bienes y servicios (junto con la evidencia de que los bienes y servicios fueron recibidos), contratos, entre otros

- Investigación en busca de posibles pasivos no registrados:

Consiste en el examen de las transacciones registradas de la fecha del balance general y hasta una fecha lo suficientemente cercana a la fecha del informe del auditor, 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.

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.

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 útiles para determinar la existencia de pasivos no registrados.

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.

- Verificación de cálculos y pruebas globales:

Consiste en la revisión por el auditor de las bases para el registro de los pasivos acumulables y de su cálculo y estimación del saldo probable de una cuenta, con base en la información conocida.

## Declaraciones de la administración

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

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

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 incluya el importe de los intereses por financiamiento si es aplicable
- 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 estas, 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 los costos de transacción de las obligaciones y el descuento o más la prima por su colocación y que los intereses se reconozcan como pasivos conforme se hayan devengado.
- f) Que también en el caso de pasivos por emisión de obligaciones, el importe de los costos de transacción, tales como: honorarios y comisiones pagadas a agentes, a intermediarios o consultores, así como derechos pagados a autoridades reguladoras o mercados de valores, etc., así como la prima o el descuento en la colocación de obligaciones se amorticen durante el periodo en que las obligaciones estén en circulación. El auditor debe también verificar que todos los

costos de transacción y la prima o el descuento en la colocación de obligaciones se estén reconocimiento 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 costos de transacción y del descuento o prima, con objeto de que se reconozca formando parte de la utilidad o pérdida neta del periodo 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 estas, ese premio se reconozca en un rubro que forme parte de la utilidad o pérdida neta del periodo.

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 costos de transacción y primas o descuentos efectuados para llevar a cabo la nueva emisión, se reconozcan en un rubro que forme parte de la utilidad o pérdida neta del periodo.
- 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 deberá verificar que los costos de transacción y primas o descuentos de la obligación anterior se hayan cancelado totalmente contra la utilidad o pérdida neta del periodo, y que los costos de transacción 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 estos 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 estos 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 operación.
- q) Que los pasivos generados por retenciones de efectivo y por cobros 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. Adicionalmente, que los anticipos en moneda extranjera se reconozcan al tipo de cambio de la fecha de la transacción; es decir, al tipo de cambio histórico, según se define en la NIF B-15, *Conversión de monedas extranjeras*. Dichos montos no deben modificarse por posteriores fluctuaciones cambiarias entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la que están denominados los precios de los bienes y servicios relacionados con tales cobros anticipados.
- 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.

v) Que en los casos en que se haya reconocido una provisión se hay registrado la correspondiente contrapartida en el estado de resultado integral o en el activo. Este último caso se presenta, por ejemplo, cuando existen obligaciones ineludibles para restaurar el sitio o medio ambiente por el retiro de componentes de propiedades, planta y equipo al término de su vida útil. Las obligaciones asociadas con el retiro de activos deben reconocerse atendiendo los requerimientos dispuestos por la NIF C-18, *Obligaciones asociadas con el retiro de propiedades, planta y equipo*.

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 activo.

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

impuesto 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 momento 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 estas 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 solo 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 este 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 en los casos en que existan cambios en las estimaciones de las provisiones se traten de acuerdo con lo establecido en la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*.
- jj) Que cada provisión sea utilizada solo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.
- kk) 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 periodo a otro, violando los postulados básicos de lo devengado y del periodo contable.

- II) Que no se reconozcan provisiones por pérdidas futuras derivadas de las operaciones.
- mm) Que si la entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo sean reconocidas y medidas como provisiones.
- nn) Que ningún activo contingente se haya reconocido en el balance general.
- oo) Que si se considera probable la salida de recursos para una partida tratada como pasivo contingente, ser reconozca la correspondiente provisión en los estados financieros del periodo en que ocurra el cambio en la probabilidad de ocurrencia.
- pp) Que ningún compromiso se haya reconocido en el balance general.

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

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 exigibilidad, en corto y largo plazo.
- b) Que la presentación de los diferentes renglones de pasivo a corto plazo dentro el balance general se haya tomado 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 de pasivo del balance general y que su vencimiento ocurrirá dentro el 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 este es mayor, se presenten como pasivo a largo plazo, y que la porción de estos, 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, estas se presenten dentro del mismo concepto de pasivo que las originó. Respecto de los gastos de emisión, como son honorarios legales, costos de emisión, de impresión, gastos de colocación, etc., se presenten como una reducción del pasivo correspondiente y se apliquen a resultados con base en el método de interés efectivo considerando el periodo en que las obligaciones están en circulación.
- 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 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 aquellos que no lo están, los adeudos documentados a favor de proveedores.
- k) Que los saldos deudores que forman parte de las cuentas por pagar a proveedores, se hayan reclasificado como cuentas por cobrar o como inventarios, dependiendo de su procedencia o de la aplicación final que se estime tendrán.
- l) Que los pasivos a favor de compañías afiliadas que provengan de compras de bienes, prestación de servicios, préstamos, etc., se presenten por separado.
- m) Que los pasivos a favor de accionistas, funcionarios y empleados se presenten por separado o, en su caso, revelarse en notas a los estados financieros, si fuesen importantes.
- n) 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 solo rubro, se segreguen y muestren en forma detallada en las notas a los estados financieros.
- o) Que las ganancias o pérdidas derivadas de la extinción de pasivos se incluyan en la utilidad o pérdida neta del periodo.

- p) Que las provisiones se presenten en el balance general por separado del resto de los pasivos y estén clasificados a corto o largo plazo según su exigibilidad.

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

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 caso de pasivo a largo plazo, este 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 sean aplicables, y las garantías o gravámenes respectivos.
- e) Las porciones de financiamiento aún no dispuestos y sus obligaciones inherentes.
- f) 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 o descuento o prima en resultados, monto de costos de emisión y otros, presentados dentro del activo, etcétera.
- g) El tipo de 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.
- h) Una descripción 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.

i) 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, identificando, cuando sea posible hacerlo, el origen de los fondos utilizados en la extinción.

El auditor debe verificar que por cada tipo de provisión, la entidad revele o informe acerca de:

- a) El valor en libros al principio y al final del periodo.
- b) Las provisiones constituidas en el periodo, incluyendo los incrementos en las provisiones existenciales.
- c) Los importes utilizados, aplicados o cargados contra la provisión, en el transcurso del periodo.
- 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 necesarios, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis hechas sobre los eventos futuros.
- i) El importe de los reembolsos esperados, informado además, de aquellos reembolsos que hayan sido reconocidos como activos.

El auditor debe verificar que por cada activo o pasivo contingente, la entidad revele o informe acerca de:

- a) Una breve descripción de su naturaleza.
- b) Una estimación de su efecto financiero derivado de la obligación posible.
- c) Una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las entradas o salidas de recursos correspondientes.
- d) La posibilidad de obtener eventuales reembolsos, en el caso de pasivos contingentes.

El auditor debe cerciorarse de que en aquellos casos en que la entidad no revele la información a que se refiere el párrafo anterior, porque no sea práctico hacerlo, este hecho se revele en las notas correspondientes.

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 esta.
- c) Existan obligaciones contractuales que incluyan condiciones a cumplir.

En aquellos casos en que exista un compromiso que ocasione una pérdida, el auditor debe verificar que se haya contabilizado la provisión correspondiente.

# **AUDITORÍA PARA LA REVISIÓN DE FINANCIAMIENTOS BANCARIOS**

## **ÍNDICE**

Generalidades

Alcance

Objetivo de la guía

Objetivo de auditoría

1. Determinación de riesgo de la cuenta

    Riesgo de control

    Riesgo inherente

    Riesgo de detección

2. Aseveraciones a cubrir

3. Procedimientos de auditoría diseñados para cubrir dichas aseveraciones

    Planeación

    Revisión analítica

    Estudio y evaluación preliminar del control interno

    Pruebas de cumplimiento

    Pruebas sustantivas

    Confirmación

    Pagos posteriores

    Examen de documentación

    Investigación en busca de posibles pasivos no registrados

    Verificación de cálculos y pruebas globales

    Declaración de la administración

Procedimientos de auditoría relativos al reconocimiento y valuación de financiamientos bancarios

Procedimientos de auditoría relativos a la presentación de financiamientos bancarios

Procedimientos de auditoría relativos a la revelación de financiamientos bancarios

## **Generalidades**

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.

Como se establece en el boletín Pasivos, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos, el concepto de pasivos financiero, también llamado financiamiento bancario, se refiere a 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.

## **Alcance**

Esta guía se refiere a los financiamientos bancarios. Esta guía no trata los siguientes términos, ya que están contenidos de otras guías:

- Instrumentos financieros por pagar diferentes a los financiamientos bancarios.
- Provisiones.
- Pasivos contingentes.
- Compromisos.

## **Objetivo de la guía**

El objetivo de ésta guía es orientar al auditor con los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de los financiamientos bancarios (atendiendo a lo señalados en el boletín C-9).<sup>1</sup> Dichos procedimientos deberán ser diseñados en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada entidad.

## **Objetivo de auditoría**

Los objetivos de auditoría en relación con los financiamientos bancarios son:

- a) Comprobar que todos los financiamientos bancarios 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 financiamientos

bancarios de la entidad que se adeudan a la fecha del balance general.

- c) Comprobar que los financiamientos bancarios estén adecuadamente clasificados de acuerdo con su vencimiento, denominación, exigibilidad y materialidad.
- d) Verificar la correcta identificación de todos los financiamientos bancarios garantizados con gravámenes sobre activos u otras garantías colaterales, comprobando que se encuentren debidamente revelados en los estados financieros
- e) Verificar que las revelaciones en los estados financieros correspondientes a los financiamientos bancarios hayan sido realizadas por la entidad de acuerdo a lo indicado en las normas de información financiera.

### **1. Determinación de riesgo de la cuenta**

El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de error material debido a fraude o error por los financiamientos bancarios presentados en el estado financiero y en la información presentada en las notas a los mismos.

Se debe dejar documentado 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 al aplicar las técnicas de muestreo.

#### **Riesgo de control**

El estudio y evaluación del control interno se deben realizar conforme a lo dispuesto en la NIA 315, *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno* y debe asegurarse de que se cumplan los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, verificación y evaluación.

Algunos ejemplos de aspectos a considerar en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre los financiamientos bancarios, en forma enunciativa más no limitativa, son los controles internos clave, en cuanto a las siguientes actividades:

- a) Ejecutar el contrato.
- b) Recepción de pagos.
- c) Determinar el tratamiento adecuado de costos de transacción, descuentos, primas e intereses imputados.
- d) Determinar el tratamiento contable adecuado de liquidaciones y modificaciones.
- e) Registro contable.

- f) Cálculo y registro de intereses.
- g) Cálculo y monitoreo de cláusulas de cumplimiento.
- h) Cálculo y registro de ajustes por variación cambiaria.
- i) Cálculo y registro de amortizaciones por costos de transacción.
- j) Determinación de la clasificación de los financiamientos bancarios en función a su vencimiento.
- k) Identificación de las revelaciones necesarias de conformidad con las normas de información financiera.

El auditor debe conocer y comprender los procedimientos y métodos que utiliza la administración para la valuación, registro contable y clasificación de los financiamientos bancarios, incluyendo el ambiente de control relativo a tales procedimientos y métodos.

El conocimiento del control interno del área de financiamientos bancarios permitirá al auditor en la fase de planeación determinar los procedimientos que mitiguen el riesgo de error o fraude en la valuación y presentación de los financiamientos bancarios.

### ***Riesgo inherente***

El riesgo se origina de la naturaleza de las operaciones, del sector en que opera la entidad, del importe y del tipo de financiamiento bancario así como de las restricciones impuestas en las cláusulas de cumplimiento en los contratos de crédito (riesgo de negocio). Una empresa que adquiera registre financiamientos bancarios tendrá un mayor riesgo inherente a las empresas que no tengan o adquieran estos activos

### ***Riesgo de detección***

El riesgo de que exista un error de valuación, presentación, existencia que sea material y que los procedimientos aplicados en la revisión de los financiamientos bancarios por el auditor no los detecte.

## ***2. Aseveraciones a cubrir***

- **Totalidad.** Se han registrado todos los financiamientos bancarios.
- **Existencia.** El financiamiento bancario existe y es obligación de la empresa.
- **Valuación.** El financiamiento bancario está presentado con el importe correcto.
- **Revelación.** El financiamiento bancario está presentado y descrito

adecuadamente en los estados financieros o en las notas a los estados financieros

### ***3. Procedimientos de auditoría diseñados para cubrir dichas aseveraciones.***

Los procedimientos y técnicas de auditoría 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 financiamientos bancarios adquiridos por la empresa. Para este propósito el auditor debe determinar cuidadosamente cuales de esos procedimientos y técnicas, y con que alcance y oportunidad deben incluirse en su programa de trabajo.

#### ***Planeación***

De acuerdo con la NIA 300, Planeación de la auditoría de estados financieros, el auditor debe efectuar una planeación adecuada para alcanzar sus objetivos en la forma más eficiente, considerando los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.

Además, el auditor debe obtener información sobre las características de los financiamientos bancarios, tales como: vencimientos, tasas de interés, monedas en que fueron contratados, obligaciones de hacer y no hacer (cláusulas de cumplimiento), 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.

El auditor utiliza los procedimientos y técnicas de revisión analíticas durante el proceso de planeación, para conocer las operaciones y funcionamiento de la entidad, localizar e identificar cambios significativos (o la ausencia de ellos) 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. Estos procedimientos y técnicas de auditoría pueden tener relación o estar identificadas con el conocimiento de financiamientos bancarios adquiridos por la entidad.

#### ***Revisión analítica***

Algunos de los procedimientos y técnicas de revisión analítica comúnmente utilizadas por el auditor, son los 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 o la ausencia de ellas.

- b) 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 que puedan originar financiamientos bancarios que deban registrarse (adquisición de algún negocio, maquinaria, autorización para la apertura de una línea de producción, entre otros).
- c) Aplicación de índices y razones financieras, para compararlas con los parámetros establecidos por la entidad y con los determinados en períodos anteriores e investigar las razones que justifiquen las variaciones significativas o la ausencia de estas.

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

Consiste en llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno contable existente y en localizar los controles claves para el registro contable y revelación de los financiamientos bancarios. Lo anterior incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de tecnología de información cuando se da el uso de un programa contable encargado de los registros contables relacionados con financiamientos bancarios.

Habiéndose determinado, 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 financiamientos bancarios, 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***

El auditor aplica pruebas de cumplimiento, con el objetivo de proporcionar 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 corroboran el funcionamiento de los controles clave, por ejemplo segregación de funciones, asignación de responsabilidades y registro.

### ***Pruebas sustantivas***

Para determinar la naturaleza de las pruebas sustantivas (alcance y oportunidad) hay que considerar, el estudio y evaluación del control interno contable, el resultado de las pruebas de cumplimiento, y considerar nuevamente los factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas.

Los procedimientos que pueden ayudar al auditor a obtener evidencia suficiente y competente respecto a las aseveraciones contenidas en los estados financieros en

cuanto a existencia, integridad, valuación, presentación y revelación de financiamientos bancarios, se listan a continuación:

### ***Confirmación***

La aplicación de la técnica de confirmación de saldos consiste en obtener comunicación escrita de instituciones que hayan otorgado financiamientos bancarios, en la que estos confirmen los saldos que la entidad tiene en sus registros.

La confirmación de pasivos es importante, ya que es la única fuente externa que tiene el auditor que terceros ajenos a la entidad le confirmen los saldos que se muestran en los registros contables de la entidad.

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 de un determinado periodo y anotadas en el mismo.

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 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 exigencia de créditos, préstamos y otras operaciones de las cuales se derivan obligaciones así como de garantías otorgadas sobre préstamos y avales.

### ***Pagos posteriores***

Esta técnica de auditoría consiste en el examen de la documentación de los financiamientos bancarios pagados con posterioridad a una cierta 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.

Con objeto de asegurarse de la existencia y autenticidad de los financiamientos bancarios, 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 periodo posterior a la fecha del balance.

En el examen de los comprobantes que soportan los pagos posteriores hechos en efectivo o equivalentes de efectivo, de títulos de crédito que se recuperan al liquidar el financiamiento bancario, permite al auditor cerciorarse de su existencia real, de que han sido cubiertos y de que se han registrado en el periodo correspondiente.

### ***Examen de documentación***

Consiste en inspeccionar la documentación que compruebe las obligaciones y deudas contraídas, así como las modificaciones que se hayan generado en el periodo a esta documentación.

#### ***Investigación en busca de posibles pasivos no registrados***

Consiste en el examen de las transacciones registradas entre la fecha del balance general y una fecha lo suficientemente cercana al reporte del auditor, de pagos realizados en ese periodo, 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.

Esta investigación se hace con el fin de detectar cualquier operación, acuerdo o decisión que pueda resultar en algún pasivo y que debiera afectar los estados financieros o a sus notas.

#### ***Verificación de cálculos y pruebas globales.***

Consiste en la revisión por el auditor de las bases para el registro y cálculo de los financiamientos bancarios e intereses generados.

#### ***Declaraciones de la administración***

El auditor debe cerciorarse de que en la carta de declaraciones de la administración se indique los aspectos relativos a financiamientos bancarios, según la circunstancia.

#### ***Procedimientos de auditoría relativos al reconocimiento y valuación de financiamientos bancarios***

El auditor debe verificar:

- a) Que todos los financiamientos bancarios estén debidamente reconocidos y valuados en el balance general de conformidad con las normas de valuación contenidas en las normas de información financiera y que estos 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 el caso de financiamientos bancarios, el pasivo debe reconocerse por el importe recibido o utilizado, o si este se encuentra denominado en una moneda extranjera o en alguna unidad de intercambio, este se encuentre valuado a la fecha del balance general de conformidad con la NIF B-15 y que las variaciones en tipos de cambio hayan sido reconocidas dentro en la utilidad o pérdida del periodo. Si hubiere una porción del préstamo de la que aún no se hubiere dispuesto, ésta no debe reflejarse en el balance general.

- c) Que en los casos en que los financiamientos bancarios, se incluyan el importe de los intereses por financiamiento devengados a la fecha del balance general,.
- d) Que los pagos realizados en el periodo a cuenta de los financiamientos bancarios hayan sido aplicados apropiadamente a ellos
- e) Que todos los financiamientos bancarios que se hayan extinguido mediante pago (entrega de efectivo, de activos financieros, de bienes, de servicios), 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.

#### ***Procedimientos de auditoría relativos a la presentación de financiamientos bancarios***

- a) Que los rubros integrantes del financiamiento bancarios estén clasificados en el balance general de acuerdo con su exigibilidad, clasificados a corto y largo plazo, así como la porción circulante de estos.
- b) Que los financiamientos bancarios a corto plazo se presenten por separado.
- c) 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 (factoraje), garantizada básicamente por la solvencia del descontatario y en forma secundaria por los documentos descontados, los cuales usualmente son rescatados y pagados directa o indirectamente por el descontatario, por lo cual constituyen un pasivo.
- d) 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.
- e) Que las ganancias o pérdidas derivadas de la extinción de financiamientos bancarios deben presentarse formando parte de la utilidad o pérdida neta del periodo.
- f) Que se haya dado cumplimiento a las obligaciones de hacer y no hacer contenidas en los contratos de crédito. En caso de presentarse un incumplimiento en los contratos de préstamo a largo plazo y este incumplimiento cause la exigibilidad inmediata del mismo, verificar que la entidad haya obtenido la dispensa correspondiente por parte de la institución que otorgó el financiamiento bancario en o antes de la fecha del balance general, en caso contrario verificar que el crédito sobre el cual se incumplió alguna de las cláusulas contractuales se presente dentro de los financiamientos bancarios a corto plazo.

## **Procedimientos de auditoría relativos a la revelación de financiamientos bancarios**

El auditor debe verificar que en las notas a los estados financieros, cuando proceda, se revele(n):

- a) Financiamientos bancarios 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, cumplimiento de ciertos índices financieros, etcétera.
- c) Las garantías, términos, colaterales, restricciones y el cumplimiento de las obligaciones de hacer y no hacer, si las hubiese, de cualquier financiamiento bancario.
- d) Que en caso de pasivo a largo plazo, este se muestre con tantos detalles como sean necesarios, describiendo la naturaleza de cada uno de los financiamientos bancarios 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 sean aplicables, y las garantías o gravámenes respectivos.
- e) Las porciones de financiamiento aún no dispuestos y sus obligaciones inherentes.
- f) Una descripción del convenio financiero y de los términos de cualquier nueva obligación incurrida o que se espere incurrir.
- g) 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.
- h) Descripción de las transacciones de extinción de pasivo, cuyas ganancias o pérdidas han sido presentadas en un rubro formando parte de la utilidad o pérdida neta del periodo, identificando, cuando sea posible hacerlo, el origen de los fondos utilizados en la extinción.

---

<sup>1</sup> Vigente hasta el 31 de diciembre de 2017.

# **INSTRUMENTOS FINANCIEROS DERIVADOS**

## **ÍNDICE**

- Generalidades
- Objetivo de la guía
- Determinación de riesgo
  - Riesgo inherente
  - Riesgo de control
  - Riesgo de detección
- Aseveraciones a cubrir
- Procedimientos diseñados para cubrir las aseveraciones
- Revisión analítica
- Estudio y evaluación de controles internos
- Pruebas sustantivas
- Revelación
- Ejemplos de riesgos

## **Generalidades**

El Boletín C-10, *Instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura* define los instrumentos financieros derivados como aquellos generados por contratos cuyo objeto es crear derechos y obligaciones a las partes que intervienen en los mismos, cuyo valor está sujeto a que ciertos riesgos incidan en el valor de los derechos y obligaciones al materializarse, y que muestran las siguientes características:

1. Su valor cambia en función de un subyacente, que es un factor financiero o no financiero (por ejemplo: tasa de interés o precio de un bien respectivamente), el cual se aplica a un monto predeterminado.
2. No requiere de una inversión inicial o esta es menor a la requerida en otros contratos que tendrían una respuesta similar a cambios en ciertos factores del mercado.
3. Será liquidado en una fecha futura y la liquidación puede ser por el monto neto que resulte del cambio de valor.

## **Objetivo de la guía**

El objetivo de la presente guía es enunciar y describir los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de los instrumentos financieros derivados. Estos 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 y en ningún caso son limitativos o deben ser aplicados en todas las circunstancias.

## **Determinación de Riesgo**

El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de error material debido a fraude y error de los instrumentos financieros derivados presentados en los estados financieros y en la información presentada en las notas a los mismos.

Se debe dejar documentado 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. En este sentido es importante tener en cuenta los siguientes riesgos generales de auditoría:

### ***Riesgo inherente***

Este tipo de riesgo tiene que ver exclusivamente con la actividad económica o negocio de la empresa, independientemente de los sistemas de control interno que en la misma se estén aplicando, es decir depende de la naturaleza de los negocios propios de la empresa y del tipo de instrumento financiero. Evidentemente, una empresa que contrate instrumentos financieros derivados tendrá un mayor riesgo inherente que cualquier empresa que no lo haga.

### ***Riesgo de control***

Es el riesgo de que exista un error de valuación, presentación, existencia, integridad o revelación y no sea detectado oportunamente por el control interno establecido por la Gerencia de la Compañía.

Este riesgo está directamente relacionado con los sistemas de control interno que tenga implementados la compañía y que estos sean eficaces para detectar los errores.

### ***Riesgo de detección***

Es el riesgo de que exista un error de valuación, presentación, existencia, integridad o revelación que sea material para los estados financieros de la compañía y no sea detectado oportunamente a través de los procedimientos de auditoría aplicados por el auditor.

En este sentido los riesgos generales que se pueden presentar en la auditoría de instrumentos financieros derivados son los siguientes:

- Existen riesgos que tienen que ver con los controles internos de la compañía y que se encuentran directamente relacionados con segregación de funciones, autorización de las contrataciones de dichos instrumentos financieros derivados.
- Riesgo de que instrumentos financieros derivados registrados no existan realmente y por tanto su registro sea incorrecto.
- Riesgo de que los instrumentos financieros derivados registrados no correspondan a la compañía, es decir que no generen ni derechos ni obligaciones a la compañía.
- Riesgo de que no todos los instrumentos financieros derivados contratados hayan sido registrados en la contabilidad.
- Riesgos de clasificación de los instrumentos financieros derivados en los estados financieros como para “fines de negociación, a vencimiento y disponibles para la venta”.
- Riesgo de valuación de los instrumentos financieros derivados y de los

activos y pasivos derivados de los mismos.

- Riesgo de que las contrataciones o vencimientos de los instrumentos financieros derivados no sean registrados en el periodo contable correcto.
- Riesgo de que las revelaciones sobre los instrumentos financieros derivados en los estados financieros sean insuficientes.

## Aseveraciones a cubrir

Las aseveraciones a utilizar por el auditor para considerar las potenciales incorrecciones que pueden ocurrir en el registro y presentación de los instrumentos financieros derivados se encuentran en las aseveraciones sobre las transacciones, saldos contables y presentación y revelación definidas en la NIA 315 (Revisada), *Identificación y valuación de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno* (párrafo A124, inciso a, b y c) y son las siguientes:

- **Existencia:** Los activos, pasivos y el patrimonio neto, así como las transacciones de instrumentos financieros derivados existen, corresponden a la entidad y esta última posee todos los derechos y obligaciones correspondientes a los activos y pasivos relacionados con los instrumentos financieros derivados.
- **Integridad:** se ha registrado todos los activos, pasivos y partidas del patrimonio neto que debían registrarse en los estados financieros en relación con los instrumentos financieros derivados.
- **Exactitud:** Las cantidades y otros datos relativos a las transacciones de instrumentos financieros derivados se han registrado adecuadamente.
- **Valuación:** Los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros relacionados con los instrumentos financieros derivados son reflejados por importes apropiados y cualquier ajuste de valuación ha sido adecuadamente registrado.
- **Clasificación:** Las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.
- **Revelación:** Todas las revelaciones necesarias en relación con los instrumentos financieros derivados se presentan adecuadamente en los estados financieros y en las notas correspondientes a los mismos.

## Procedimientos diseñados para cubrir las aseveraciones

## **Revisión analítica**

El auditor deberá efectuar procedimientos analíticos que le permitan identificar riesgos de error material en relación con los instrumentos financieros derivados. Esto implicará la comparación de cifras entre diferentes años para poder evaluar la razonabilidad de dichas variaciones y las explicaciones a las mismas (contratación de nuevos instrumentos derivados o cancelación de los mismos y el correspondiente impacto en los estados financieros).

Al efectuar entrevistas con los encargados del gobierno corporativo acerca de los instrumentos financieros derivados que son utilizados por la entidad y el objetivo de dichas contrataciones, el análisis le permitirá al auditor tener un conocimiento acerca de las posibles transacciones de la compañía cuyos riesgos requieran ser cubiertos por instrumentos financieros y por tanto le permitirá una planeación más eficaz de las pruebas sustantivas a efectuar.

## **Estudio y evaluación de controles internos**

El auditor deberá efectuar un estudio y evaluación de los controles internos relacionados con los instrumentos financieros derivados, detectando los controles clave que permitan a la compañía detectar oportunamente errores de valuación, existencia, integridad, exactitud y revelación de los instrumentos financieros derivados. Asimismo, el auditor deberá evaluar si dichos controles clave son eficaces.

Dichos controles clave estarán directamente relacionados con la segregación de funciones a la hora de la contratación de los instrumentos financieros derivados, así como el correcto registro y valuación oportuna de los mismos.

Una vez evaluados los controles el auditor deberá efectuar pruebas de cumplimiento que le permitan corroborar y obtener seguridad sobre el funcionamiento adecuado de dichos controles. En caso de que las pruebas sobre los controles clave sean satisfactorias, el auditor podrá descansar en dichos controles en el momento de efectuar sus pruebas sustantivas.

## **Pruebas sustantivas**

El auditor aplicará procedimientos necesarios que le sirvan para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las cifras de instrumentos financieros derivados reflejadas en los estados financieros, para lo cual tendrá en cuenta la evaluación del riesgo, la materialidad y los resultados de las pruebas efectuados sobre los controles internos, al determinar la naturaleza y extensión de dichos procedimientos.

Entre las pruebas sustantivas generales se encuentran las siguientes:

	Existencia	Integridad	Valuación	Exactitud	Clasificación
Análisis de la documentación y contratos de la compañía que tengan relación con los instrumentos financieros derivados, identificando las condiciones individuales de cada contrato y las cantidades a registrar en caso de ser necesario y que permitan identificar la forma de valuación de los mismos.	X	X	X		X
Efectuar un proceso de confirmación de la contraparte contratante de los instrumentos financieros derivados. Dicha confirmación deberá incluir no solamente los instrumentos financieros derivados registrados por la compañía sino todos aquellos instrumentos financieros derivados que el tenedor tenga contratados con la entidad. Dichas confirmaciones pueden efectuarse sobre transacciones pendientes de liquidar o ya liquidadas.	X	X	X	X	X
Revisión de otros contratos (de préstamo por ejemplo) con el objeto de identificar posibles instrumentos derivados implícitos que requieran un registro por parte de la entidad.			X		X
Verificar documentación (en caso de existir) relativa a contratos por transacciones posteriores a la fecha de cierre de los estados financieros. Este procedimiento permitirá al auditor asegurarse de que las transacciones hayan sido registradas en el periodo correcto.			X		
Lectura de los acuerdos de los accionistas, incluyendo minutos de comités u otros órganos corporativos relacionados con las operaciones de instrumentos derivados.			X		X
La verificación de fuentes externas como pueden ser los mercados financieros permitirá obtener seguridad sobre instrumentos financieros derivados cuyo valor cotiza en el mercado.				X	
En aquellos casos en los que el valor razonable solo se puede estimar a través de valuaciones complejas, el auditor deberá cerciorarse de la razonabilidad de todos los elementos que componen dichas valuaciones como pueden ser las hipótesis, supuestos y valores en los que se basan.				X	
En algunos casos en los que la valuación resulta demasiado técnica, el auditor podrá utilizar los servicios de un especialista para cubrir la aseveración de valuación. En estos casos resultará indispensable que el auditor cumpla con los requerimientos establecidos a tal efecto por la NIA 620, Utilización del trabajo de un experto del auditor.				X	

## Revelación

El auditor deberá asegurarse de que todas las revelaciones necesarias (tanto cualitativas como cuantitativas) son efectuadas en forma apropiada en los estados financieros de la compañía y sus notas.

En este sentido es importante que el auditor se cerciore de que existan revelaciones suficientes en relación con:

- La descripción de los riesgos de la entidad.
- Descripción de los objetivos de la compañía para mantener instrumentos financieros derivados.
- Descripción detallada del instrumento financiero.
- Revelación sobre si se tratan instrumentos financieros derivados de cobertura.
- Descripción de las técnicas de valuación y medición de riesgos.
- Métodos y supuestos para la determinación de su valor razonable.
- Obligaciones de la institución en relación con los instrumentos financieros derivados.

- Existencia de derivados implícitos.
- Asegurarse de que toda la información cuantitativa se encuentra debidamente revelada en base al marco de referencia aplicable.

### ***Ejemplos de riesgos***

- Existencia de instrumentos financieros derivados implícitos que no hayan sido identificados por la administración y que, por tanto, no hayan sido registrados.
- Existencia de supuestos o hipótesis poco creíbles en los modelos de valuación complejos que lleven a la alza el valor razonable del instrumento financiero derivado y por tanto generen una valuación incorrecta del mismo.
- Existencia de instrumentos financieros derivados registrados en contabilidad que ya hayan sido efectivamente liquidados.
- Incorrecta clasificación de un instrumento financiero como instrumento de cobertura de valor razonable en lugar de instrumento de cobertura de flujos de efectivo con el consiguiente posible error en su valuación.
- Existencia de una cobertura cuya efectividad se haya probado como no satisfactoria y que la entidad lo siga valuando como instrumento financiero derivado con fines de cobertura, sin trasladar consecuentemente los efectos acumulados en la cuenta de utilidad integral, al estado de resultados.

# PARTES RELACIONADAS

## ÍNDICE

Generalidades

Alcance

Objetivo de la guía

Determinación de riesgos

Objetivo de auditoría

Procedimientos de auditoría

Planeación

Estudio y evaluación del control interno

Revisión analítica

Procedimientos de auditoría de evaluación del riesgo

Pruebas sustantivas

Presentación y revelación

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

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

Declaraciones por escrito

Estados financieros e informe

## Generalidades

La NIF C-13, *Partes relacionadas*, 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.

La relación entre las entidades controladora y subsidiaria debe revelarse con independencia de que se hayan llevado a cabo o no operaciones entre ellas en el periodo.

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.

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, por medio de uno o más intermediarios:
    - Controla a, es controlada por, o está bajo control común de, la entidad informante, tales como: entidades controladoras y subsidiarias, así como, personas físicas socios o accionistas y 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 y asociadas, así como personas físicas socios o accionistas, miembros del consejo de administración y personal gerencial clave o directivos relevantes de la entidad informante.
    - Ejerce control conjunto sobre, es controlada conjuntamente por, o está bajo control conjunto común de, la entidad informante, tales como: participantes en negocios conjuntos, operadores conjuntos, negocios conjuntos y operaciones conjuntas.
  - ii. Son subsidiarias, negocios conjuntos, operaciones conjuntas o asociadas, que, entre sí, tienen dueños comunes, ya sea directa o indirectamente.
  - 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 (incluyendo beneficios directos a corto y largo plazo, beneficios por terminación y beneficios al 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 realizada entre la entidad informante y una parte relacionada con independencia de que exista o no un precio o contraprestación.
- d) *Familiar cercano*. Es un miembro de la familia de una persona que se considera parte relacionada de la entidad informante [ver inciso b) i., anterior] y que puede ejercer influencia sobre, o puede ser influido por dicha parte relacionada cuando el miembro de la familia lleva a cabo operaciones con la entidad informante; entre los familiares cercanos deben incluirse:
- Los hijos y el cónyuge, la concubina o el concubinario.
  - Los hijos del cónyuge, la concubina o el concubinario.
- iii. Las personas dependientes del miembro de la familia o de su cónyuge, concubina o concubinario.
- Y cualquier otra persona sobre la cual las leyes especifiquen que la entidad debe presentar información sobre partes relacionadas.
- 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 un beneficio.
  - g) Influencia significativa. Es el poder para participar en la decisión de 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 que dos o más entidades participan en una actividad económica sobre la cual tienen influencia significativa.

## Alcance

Esta guía 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.

Conforme a la tabla de equivalencias (no oficial), publicada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su segunda edición de las Normas Internacionales de Auditoría, el término “parte relacionada” utilizado en esta guía, corresponde al término “parte vinculada”, de la traducción española oficial.

## **Objetivo de la guía**

El objetivo de esta guía 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 internacionales de auditoría. Los procedimientos a diseñar por el auditor, considerarán naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de la entidad.

## **Determinación de riesgos**

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 las 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.

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 de auditoría

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, a través 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.

## Procedimientos de auditoría

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

Conforme a la NIA 300, Planificación de la 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. Comunicará 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.

Para ello, 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.

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

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 más 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 las transacciones y saldos por personal diferente a quienes normalmente 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.

## **Revisión analítica**

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.

## **Procedimientos de auditoría de evaluación del riesgo**

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.

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.

El auditor conocerá cómo la entidad es controlada o influida, y cómo la entidad controla o influye, significativamente, en las partes relacionadas.

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 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, incluirán:
  - 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.

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.

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.

## Pruebas sustantivas

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.

La aplicación de la técnica de confirmación de saldos y operaciones consiste en obtener comunicación escrita de partes relacionadas, en la que estas confirmen estar de acuerdo con los saldos y operaciones que la entidad tiene en sus registros.

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.

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, y de los cuales no se obtuvo respuesta.

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 periodo correspondiente.

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.

## **Presentación y revelación**

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

Las revelaciones de la entidad pueden afirmar que una operación con una parte relacionada ha sido realizada a valor razonable. La administración puede encontrar

difícil probar tal aseveración. Cuando sea éste el caso, existe un riesgo importante de que la aseveración puede ser errónea.

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

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

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

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.
- 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**

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.

## **Estados financieros e informe**

Para la emisión de su informe, el auditor verificará que los estados financieros y sus notas cumplan con las revelaciones requeridas por las normas de información financiera.

# **PROVISIÓN DE REESTRUCTURA**

## **ÍNDICE**

Propósito

1. Revisión general

    1.1 Alcance de esta guía

        Dentro del alcance

2. Preparación de un enfoque de auditoría

    2.1 Ejemplo de cuentas significativas

    2.2 Pruebas sustantivas

# Propósito

El propósito de esta guía es asistir a los equipos en la preparación y la documentación de un enfoque de auditoría para la revisión de provisiones por reestructura. Esta guía incluye ejemplos de información relevante para la documentación, procedimientos de auditoría a realizar y guías.

Al usar esta guía de auditoría, los equipos de trabajo deben considerar lo siguiente:

- Su objetivo es ser una guía y no constituye un conjunto de requerimientos normativos o una lista de verificación integral de las materias a tratarse.
- Al determinar el enfoque de auditoría deben considerarse los riesgos significativos, la evaluación de las estimaciones, de los controles y del riesgo de error material, específicos a las circunstancias de la entidad.
- Debe ejercerse el juicio profesional al determinar qué procedimientos deberán realizarse en un trabajo en particular. Los procedimientos de ejemplo deben adaptarse a las circunstancias específicas de la entidad y reflejar el enfoque de auditoría planificado. Esto puede dar como resultado el determinar que:
  - Los procedimientos de esta guía pueden ser insuficientes.
  - Algunos de los procedimientos de esta guía pueden ser irrelevantes.
  - Puede ser apropiado realizar procedimientos diferentes a los incluidos en este guía.

## Contenido:

1. Revisión general	A. Procedimientos para validar la provisión
1.1 Alcance de esta guía	B. Revelaciones
2. Preparación de un enfoque de auditoría	
2.1 Ejemplo de cuentas significativas	
2.2 Pruebas sustantivas	

## 1. Revisión general

### 1.1 Alcance de esta guía

#### Dentro del alcance

Esta guía es aplicable cuando se realiza la auditoría de provisiones por reestructura, los siguientes son ejemplos de posibles situaciones o eventos que originen la necesidad de crear una provisión por reestructura:

- a) Terminación o disposición de una actividad o servicio.
- b) El cierre de una oficina o sucursal o la terminación de una agencia

gubernamental o la reubicación de una actividad de una región a otra.

- c) Cambios en la estructura de la gerencia por ejemplo la eliminación de una capa en la gerencia.
- d) Reorganizaciones significativas que tengan un efecto material en la naturaleza de las operaciones de la entidad.

## 2. Preparación de un enfoque de auditoría

### 2.1 Ejemplo de cuentas significativas

Esta tabla incluye las cuentas significativas y revelaciones y aseveraciones pertinentes del reconocimiento de una provisión por reestructura.

I: Integridad Exi: Existencia Exa: Exactitud V: Valoración Pro: Propiedad Pre: Presentación

Estados Financieros	Cuenta significativa / revelación	Aseveraciones relevantes						¿Puede contener una estimación?
		I	Exi	Exa	Val	Pro	Pre	
Estado de situación financiera	Provisión por reestructura	I	Exi	Exa	V		Pre	S
Revelaciones	Revelación de provisión por reestructura						Pre	S

### 2.2 Pruebas sustantivas

Esta sección presenta ejemplos de los procedimientos sustantivos y guías. Los procedimientos sustantivos normalmente se documentan en un programa de auditoría.

#	Nombre abreviado	Descripción	Preparado por	Guías
<b>A Procedimientos para validar la provisión</b>				
1	Cédula de resumen de provisiones de reestructura	Obtener una cédula resumen de las provisiones que integren la cuenta de reestructura. Realizar los siguientes procedimientos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar la exactitud matemática de la cédula resumen.</li> <li>• Cuadrar la cédula resumen con el mayor general y los estados financieros.</li> </ul>		*Debido a que este procedimiento está diseñado sólo para presentar una planilla para las cuentas significativas, no está considerada para tratar ninguna aseveración directamente.
2	Supuestos para el reconocimiento de la obligación	Obtenga por parte de la entidad el plan de reestructura y verifique que el mismo cuenta con los siguientes puntos: Del plan:		Una provisión solo se reconoce cuando se cumplen con los siguientes supuestos: <ol style="list-style-type: none"> <li>La entidad tiene una obligación presente, legal o asumida.</li> <li>Es probable la salida de recursos para satisfacer la obligación.</li> </ol>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>Descripción del plan de reestructura.</li> <li>Áreas de la empresa afectadas por dicho plan.</li> <li>Se ha comunicado el plan a los principales afectados o ha dado inicio la ejecución del plan de reestructura.</li> <li>Verifique las fechas en las que se llevará a cabo la reestructura, y verifique si dicho plan ha iniciado la ejecución que las etapas estipuladas en el plan se estén cumpliendo.</li> </ul> <p>De la contabilidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Solicite las pólizas registradas por cada plan de reestructura.</li> <li>Solicite la integración de los conceptos que integran los importes reconocidos dentro de la provisión de reestructura.</li> <li>Verifique que la sola decisión de la administración para reestructurar no ha sido motivo suficiente para registrar la provisión, al menos se debe de contar con:           <ul style="list-style-type: none"> <li>i) El inicio de la implementación del plan de reestructura.</li> <li>ii) Anunciar de manera amplia a aquellos afectados por la reestructura de los planes de la entidad para llevar a cabo un plan de reestructura de tal forma que se genere una expectativa real de la misma.</li> </ul> </li> </ul>	<p>c) Un monto de la provisión puede ser estimado razonablemente. En el caso de una provisión por reestructura esta se genera cuando una entidad:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Tiene un plan detallado y el plan de reestructura identifica por lo menos:           <ul style="list-style-type: none"> <li>i) La identificación de las actividades o unidades operativas sujetas a la reestructura.</li> <li>ii) La principal locación afectada.</li> <li>iii) La ubicación, la función y el número aproximado de empleados que serán indemnizados por la terminación de sus servicios.</li> <li>iv) Los gastos en los que se incurrirá.</li> <li>v) La fecha en la que el plan de reestructura tomará lugar.</li> </ul> </li> <li>b) Se ha producido una expectativa real de que el plan por reestructura se llevará a cabo, ya sea con el inicio de la ejecución del plan o con el anuncio a los principales afectados de este plan.</li> </ul>
2	<p><b>Supuestos para el reconocimiento de la obligación</b></p> <p>Del personal:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Identifique al personal que será recortado y valide los mismos contra la plantilla de personal de RH.</li> <li>Verifique y recalculé el importe de las indemnizaciones determinadas para los empleados que serán sujetos a recorte.</li> <li>Coteje que los importes determinados coincidan contra la integración de los conceptos que integran la provisión por reestructura.</li> </ul> <p>Del activo fijo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Solicite la lista del activo fijo del que se dispondrá con motivo de la reestructura o deterioro.</li> <li>Verifique las operaciones aritméticas y recalculé los importes determinados por la entidad.</li> <li>Coteje los importes de los deterioros o perdidas por disposiciones derivadas del plan de reestructura y coteje los mismos contra la integración de los conceptos que integran la</li> </ul>	

	<p>provisión por reestructura.</p> <p>Gastos por reestructura:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Solicite la integración de los gastos en los que se incurrirá.</li> <li>• Verifique que efectivamente estén relacionados y requeridos para llevar a cabo el plan de reestructura.</li> <li>• Concilie los mismos con la integración de los conceptos que integran la provisión por reestructura.</li> </ul>	
--	---	--

<b>B Revelaciones</b>			
3	<p><b>Revelación en los estados financieros</b></p> <p>Solicite los estados financieros y verifique que la entidad ha revelado las principales características de la provisión:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Objeto de la provisión.</li> <li>• los principales impactos en la entidad.</li> <li>• el periodo en el que se ejecutará la misma.</li> </ul> <p>En caso que la entidad no inicie el plan de reestructura o anuncie la misma después del cierre del periodo verifique que exista una revelación de la misma como evento subsecuente.</p>		<p>Si una entidad inicia el plan de reestructura o anuncia la misma a los afectados por la misma después del cierre del periodo reportado, una revelación es requerida bajo el supuesto de eventos subsecuentes. Si la reestructura es material y no existiese una revelación pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios de la información financiera.</p>

# CAPITAL CONTABLE

## ÍNDICE

Generalidades

Alcance y limitaciones

Determinación de riesgo de la cuenta

Riesgo inherente

Riesgo de control

Riesgo de detección

Objetivo de la guía

Objetivos de la auditoría

Procedimientos de auditoría

Planeación

Control interno

Revisión analítica

Estudio y evaluación del control interno

Pruebas de cumplimiento

Pruebas sustantivas

Procedimientos de auditoría

## **Generalidades**

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 por entidades lucrativas: “Es el valor residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos los pasivos”; por consiguiente, también recibe el nombre de activos netos.

## **Alcance y limitaciones**

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 de forma similar al de estas y no incluye todos aquellos procedimientos de auditoría específicos que podrían ser requeridos en el caso de identidades reglamentarias o de personas físicas.

## **Determinación de riesgo de la cuenta**

El objetivo del auditor, es identificar y valorar los riesgos de error material, debido a fraude y error de que los acuerdos tomados por los accionistas o socios estén plasmados en las actas de Asamblea.

Se deben dejar documentados 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. Algunos ejemplos de estos factores pueden ser los siguientes:

- Naturaleza, características propias del tipo de sociedad que se constituyó.
- Revisión de las actas de asamblea ordinarias y extraordinarias, así como de las juntas del Consejo.
- Análisis de variaciones de un año a otro por los diferentes tipos de capital ganado y/o aportado.

### ***Riesgo inherente***

El riesgo se origina de la naturaleza de los tipos de actas de asambleas ordinarias y/o extraordinarias, el riesgo se incrementa o disminuye dependiendo de los acuerdos tomados en las actas de asamblea, así como en el número de socios y/o

accionistas que tenga el ente, es decir a mayor número de accionistas o si es una empresa que cotiza en la bolsa de valores mayor es el riesgo.

### **Riesgo de control**

El riesgo de que exista un error de valuación, presentación, existencia y no se detecte oportunamente por el control interno establecido en lo referente a los pagos por concepto de aportaciones o reducción de capital, así como del pago de impuesto sobre la renta derivados de la reducción de capital o pagos de dividendos.

El conocimiento del control interno del rubro de capital permitirá al auditor en la fase de planeación, determinar los procedimientos que mitiguen el riesgo de error o fraude en la valuación y presentación de los acuerdos tomados por los accionistas.

### **Riesgo de detección**

El riesgo de que exista un error de valuación, presentación, existencia que sea material y que los procedimientos aplicados en la revisión de los pagos por concepto de decreto de dividendos o reducción de capital y retención y pago de impuestos por estos conceptos no los detecte el auditor.

Ejemplos de riesgos:

- a) Que no se identifiquen correctamente los acuerdos tomados por los accionistas.
- b) Que la administración no tenga conocimiento oportunamente de los acuerdos tomados por los accionistas.
- c) Que no se revele la información necesaria referente al número de acciones, serie de las acciones, costo por acciones, fusiones, escisiones primas en suscripción de acciones, si las aportaciones son en especie o en efectivo.

### **Objetivo de la guía**

El objetivo de la presente guía 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, de constitución y funcionamiento de las Sociedades con base en las leyes respectivas.

### **Objetivos de la auditoría**

Los procedimientos de auditoría correspondientes al capital contable tienen como objetivo:

- a) Confirmar que los saldos y movimientos son congruentes con la escritura constitutiva y sus modificaciones, el régimen legal aplicable y los acuerdos de los

accionistas y la administración.

- b) Verificar que los conceptos integrantes del capital contable se encuentren valuados adecuadamente.
- c) Determinar las restricciones que existan.
- d) Comprobar que el capital contable este correctamente presentado y revelado en los estados financieros.

## **Procedimientos de auditoría**

Los procedimientos de auditoría se planean y ejecutan sustentándose en las siguientes aseveraciones para cada rubro de los estados financieros.

### ***Existencia***

Todas las transacciones (incluyendo los dividendos) y los compromisos están apropiadamente aprobados y registrados en las cantidades directas dentro de los períodos apropiados. Se presenta una lista de aspectos a considerar para el cumplimiento de esta aseveración, en forma enunciativa pero no limitativa:

- Contar los títulos en tesorería o, en su caso, confirmación.
- Comprobar que los cupones por dividendos pagados y los de acciones canjeadas hayan sido cancelados,
- Examinar los testimonios notariales de la escritura constitutiva y las actas de asamblea correspondientes.
- Verificar que el decreto y pago de dividendos se haya efectuado con base en el acuerdo de accionistas respectivos o de quienes hayan designado al efecto, considerando su tratamiento fiscal.
- Comprobar que el capital suscrito se haya exhibido en la forma acordada por los accionistas.
- Verificar que las aportaciones para futuro aumento de capital hayan sido acordadas por la asamblea de socios o accionistas.

### ***Valuación***

La propiedad del capital y las utilidades retenidas están reflejadas con precisión dentro de los estados financieros a la fecha del Estado de Situación Financiera.

Para comprobar que se está realizando una correcta valuación de los elementos que conforman el capital contable se deberá llevar a cabo lo siguiente:

- Asegurarse de que los valores de todos los conceptos del capital contable estén determinados de acuerdo con las NIF.
- Revisar la actualización de los saldos históricos de las cuentas de capital contable, expresados en unidades de poder adquisitivo a la fecha del balance, de acuerdo a lo dispuesto en la NIF B-10, *Efectos de la inflación*, para poder llevar a cabo lo anterior se debe contar con la información correspondiente a la fecha en que se llevaron a cabo las aportaciones de los accionistas, así como en la que se generaron las utilidades retenidas o pérdidas acumuladas, reservas de capital, etcétera.
- Comprobar que cuando se suscriban acciones y este supere el valor nominal de la acción se haya registrado en una cuenta por separado como prima en suscripción de acciones más su actualización cuando aplique el caso, de acuerdo con la NIF B-10, *Efectos de la inflación*.
- En el caso de existir una reducción de capital su manejo contable debe estar de acuerdo de acuerdo a las NIF.
- Cuando exista capitalización de efectos inflacionarios, verificar que se realice de acuerdo a las normas de información financiera y cumpliendo con los requisitos que establece la ley general de sociedades mercantiles.
- En el caso de ajustes a resultados de ejercicios anteriores se debe verificar que hayan sido aprobados por los accionistas y se cumpla con el postulado básico consistencia y la NIF B-1, Cambios contables y corrección de errores.
- Verificar que cuando los accionistas reembolsen pérdidas de la entidad en efectivo o bienes, dichos importes se consideren como una reducción de las pérdidas acumuladas.

### **Presentación y revelación**

Todas las transacciones, saldos y intereses deberán estar descritos apropiadamente dentro de los estados financieros o en las notas a los estados financieros con base en las normas de información financieras aplicables.

Corroborar que se haga una presentación y revelación adecuada en los estados financieros, entre otros, de los siguientes aspectos:

- Presentación de los rubros que integran el capital contable en el estado de situación financiera, en el estado de cambios en el capital contable o en las notas a los estados financieros con base en su importancia relativa.
- 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.

- Las aportaciones para futuros aumentos de capital, deberán presentarse en un renglón por separado dentro del capital contribuido siempre y cuando estén acordados en las actas de asamblea.
- Los movimientos registrados durante el periodo en los conceptos de capital contribuido y capital ganado se deben mostrar 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 o la mención de que no expresan valor nominal.
- Se deberá revelar en el caso de existir restricciones y otras situaciones que afectan al capital contable con motivo de disposiciones legales, acuerdos entre propietarios o en su caso contratos de préstamo.
- El importe de los dividendos por acción y de los dividendos pagados en forma distinta a efectivo.

## Planeación

De acuerdo con la norma Planeación de la auditoría de estados financieros, el auditor debe efectuar una planeación adecuada para alcanzar sus objetivos en la forma más eficiente, considerando los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.

En la etapa de planeación, el auditor debe obtener información sobre el tipo de sociedad y leyes aplicables sobre la constitución de la misma, características de la sociedad, así mismo debe el auditor determinar las posibles limitaciones que pueden afectar su trabajo y opinión.

## Control interno

El control interno en una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad.

A continuación. Se mencionan aspectos a considerar en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre el capital contable:

- a) Obtención de información sobre cada uno de los elementos del capital contable.
- b) Elaboración de cédulas de análisis de movimientos de cada una de las cuentas del capital contable.

- c) En caso de existir una modificación en el capital social, se recurre a la indagación y obtención de evidencia que sustente dicho cambio y que esté reflejado en el acta de asamblea.
- d) Verificar que los movimientos de dividendos se hayan efectuado con base en el acuerdo de accionistas considerando su tratamiento fiscal.
- e) Comprobar que el capital suscrito se haya exhibido en la forma acordada por los accionistas.
- f) Confirmar que las aportaciones para futuros aumentos de capital hayan sido acordadas por la asamblea de socios o accionistas.

## Revisión analítica

Para conocer la materialidad del rubro de capital dentro de los estados financieros, hay que identificar cambios significativos o transacciones no usuales, etc., y el auditor deberá aplicar, entre otros, los siguientes procedimientos:

- a) Comparación de cifras, para juzgar si las variaciones (o su ausencia de variaciones) y las tendencias son lógicas.
- b) Obtener explicación de variaciones importantes e investigar cualquier relación no usual e inesperada entre el período auditado y el anterior, así como comparar contra los flujos presupuestados, etcétera.
- c) Adicionalmente deberá considerarse los siguientes puntos dentro de la revisión analítica.
  - Si cotiza sus acciones en alguna bolsa de valores.
  - Si existen restricciones legales, estatutarias o contractuales.
  - Si hay gran volumen de acciones en circulación.
  - Si hay aportaciones de acciones asociadas a un valor inferior a su valor contable.
  - Si hay negociación para venta de acciones o fusión.
  - Si hay modificaciones en régimen legal, estructura o características del capital social.
  - Si hay acciones en tesorería.
  - Si hay derechos de acciones preferentes.
  - Investigar el tratamiento fiscal de operaciones con acciones, pago de dividendos, estado de liquidación de la entidad, reducción de capital, entre otros.

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

Llevar a cabo el estudio y evaluación preliminar del control del rubro de capital e identificar los controles clave; lo anterior incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de TI, particularmente en aplicaciones importantes donde la información se procesa automáticamente, como cálculo de dividendos y retenciones de Impuesto sobre la renta por este concepto, así mismo deberá documentarse la revisión efectuada.

Habiéndose determinado, 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, 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**

Las pruebas de cumplimiento, deben proporcionar 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 corroboran el funcionamiento de los controles clave, por ejemplo, capitalización de deudas, decreto de dividendos, escisión, aportación de capital o reducción de capital.

## **Pruebas sustantivas**

Para determinar la naturaleza de las pruebas sustantivas (alcance y oportunidad) hay que considerar, el estudio y evaluación del control interno del rubro de capital, el resultado de las pruebas de cumplimiento, y considerar nuevamente los factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas.

## **Procedimientos de auditoría**

El Boletín 300, *Planeación de una auditoría de estados financieros*, menciona que el auditor debe llevar a cabo una adecuada de planeación para alcanzar sus objetivos totales en la forma más eficiente posible, principalmente para disminuir la materialidad y el riesgo de auditoría.

La planeación tiene como finalidad obtener información acerca de las características de cada uno de los renglones del capital contable, con base en los resultados obtenidos el auditor determinara las posibles limitaciones que puedan afectar su

trabajo y opinión. Los elementos que conforman el capital contable en los estados financieros deben estar presentados, revelados y valuados de acuerdo a lo establecido a las normas de información financiera aplicables.

En las diferentes etapas de auditoría, el auditor será responsable de ejecutar las técnicas de auditoría aplicables en cada una de estas.

Se debe obtener una declaración por parte de la administración donde se indique los aspectos relevantes de capital contable, y que en la carta de secretario del consejo se incluyan fechas de todas las sesiones celebradas durante el periodo auditado y hasta la fecha del dictamen.

Las principales características del capital contable y sus restricciones pueden ser:

- Descripción de los títulos representativos del capital social (acciones ordinarias, preferentes, partes sociales, etcétera) ya que cada una de estas tiene un manejo contable diferente.
- Clases y series de acciones y partes sociales en que se divide el capital social sus características y restricciones.
- Capital social mínimo y monto máximo autorizado, en el caso de sociedades de capital variable.
- Número de acciones emitidas y suscritas, su valor nominal o la mención de que no expresan valor nominal.
- 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.
- Importe de dividendos acumulativos no decretados.
- Restricciones y otras situaciones que afecten el capital contable con motivo de disposiciones legales, acuerdos de accionistas, contratos de préstamo o de otra índole.
- Tipos de impuestos a que estén sujetas las distribuciones o reembolsos.

# INGRESOS

## ÍNDICE

Generalidades

Alcance y limitaciones

Objetivo de la guía

Procedimientos de auditoría

Determinar el riesgo de la cuenta

Riesgo inherente

Riesgo de control

Riesgo de detección

Aseveraciones a cubrir

Procedimientos sustantivos diseñados para cubrir dicha aseveración

Revisión analítica

Estudio y evaluación preliminar del control interno

Pruebas de cumplimiento

Pruebas sustantivas

Totalidad

Existencia

Exactitud

Valuación

Revelación

Declaraciones de la administración

Ejemplos de riesgos

Proceso de revisión con base a la NIF

## **Generalidades**

De conformidad con el Boletín de la NIF 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.

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, en consecuencia, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente.

## **Alcance y limitaciones**

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 auditorías 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 de la guía**

El objetivo de la presente guía es enunciar y describir los procedimientos de auditoría recomendados para el examen del rubro de ingresos, 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.

## **Procedimientos de auditoría**

Comprobar la autenticidad de los ingresos, así como de los descuentos y devoluciones.

Verificar que todos los ingresos estén registrados en la contabilidad, comprobando que estos correspondan a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el periodo, y que se hayan determinado en forma razonable y consistente.

Asegurarse que la valuación se registre al valor pactado originalmente del derecho exigible al realizarse.

Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

## Determinar el riesgo de la cuenta

El objetivo del auditor es identificar y evaluar los riesgos de error material debido a fraude y error de los ingresos presentados en el estado financiero y en la información presentada en las notas a los mismos.

En la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, en el rubro de ingresos, 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.

La planeación de las pruebas de auditoría en las áreas de ingresos, 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.

Ejemplos de estos factores pueden ser los siguientes:

- Productos sujetos a cambios significativos de precios.
- Compromisos de venta en condiciones desfavorables.
- Dependencia de compromisos a precio fijo.
- Aumento en devoluciones de productos vendidos.
- Cambios importantes en los procedimientos de cobranza.
- Mayor penetración de la competencia generando pérdida de mercado y menor utilidad bruta.
- Métodos complejos para estimar ingresos, por ejemplo por grado de avance.
- Entidades que operan en condiciones desfavorables (de mercado o económicas).
- Incremento en cantidad y monto de notas de crédito por ajuste de precios o errores de cálculo.
- Límites de crédito no sujetos a autorización.
- Acumulación de transacciones no procesadas.
- Diferencias frecuentes entre cantidades pedidas y embarcadas.

## Riesgo inherente

El riesgo se origina de la naturaleza de las operaciones, del sector en que opera la entidad, del importe y del tipo de inventarios asociados con su riesgo de negocio. Una empresa que produce sus propios inventarios tendrán mayor riesgo inherente a las empresas que solo tengan o adquieran sus inventarios.

## Riesgo de control

El riesgo de que exista un error de valuación, presentación, existencia y no se detecte oportunamente por el control interno establecido en lo referente a los ingresos

El conocimiento del control interno del rubro permitirá al auditor en la fase de planeación determinar los procedimientos que mitiguen el riesgo de error o fraude en la valuación y presentación de ingresos.

## Riesgo de detección

El riesgo de que exista un error de existencia, totalidad, valuación, presentación que sea material y que los procedimientos aplicados en la revisión de los ingresos por el auditor no los detecte.

### **1. Aseveraciones a cubrir**

- **Totalidad.** Se han registrado todos los ingresos.
- **Existencia.** El ingreso existe, es propiedad de la empresa y su origen es lícito
- **Exactitud.** Importe correcto.
- **Valuación.** El valor registrado es el pactado y reconocido como ingreso.
- **Revelación.** Está presentado y descrito adecuadamente en los estados financieros o en las notas a los estados financieros

### **2. Procedimientos sustantivos diseñados para cubrir dichas aseveraciones**

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 el rubro de ingresos, considerando siempre los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.

En la planeación, el auditor debe obtener información sobre las principales características de los ingresos, tales como procedimientos de facturación, embarques, controles de inventarios, políticas de precios, descuentos y devoluciones, transmisión de la propiedad, etc. Estas 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

Para conocer la importancia de la relación de los ingresos dentro de la estructura financiera, identificar cambios significativos o transacciones no usuales, etc., el auditor puede aplicar, entre otras, las siguientes técnicas:

- 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.
- b) Análisis de razones financieras tales como utilidad neta a ingresos, etc., para identificar variaciones y tendencias, así como para juzgar la razonabilidad de estas con base en el conocimiento general del negocio y de su entorno.
- 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:
  - Volumen de productos vendidos (unidades y valores), tanto por artículos como por localidad.
  - Márgenes de utilidad.
  - Conciliación de las cantidades embarcadas con las facturadas y de las cantidades pedidas contra lo embarcado, etcétera.
  - Proporción de devoluciones a ventas totales.
- d) Cálculos globales de los ingresos.
- e) De ser posible, comparación de cifras con la información disponible de empresas del ramo.

## Estudio y evaluación preliminar del control interno

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, 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.

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, 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**

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.

En términos generales, las pruebas de cumplimiento se enfocan en corroborar el funcionamiento de los controles internos clave; por lo tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función de las circunstancias particulares de cada entidad.

Algunas de las pruebas de cumplimiento aplicables a las áreas de ingresos, cuya ejecución se realiza mediante la aplicación de las técnicas de auditoría ya conocidas, son las siguientes:

- a) Comprobación de la autorización apropiada y documentada respecto de los sistemas, métodos y procedimientos usados.
- b) Aplicación de los siguientes procedimientos en relación con los ingresos:
  - Verificación de la existencia de pedidos de ventas y revisión de la autorización correspondiente.
  - Cerciorarse de 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.
  - Verificación de la utilización y control de facturas de venta y notas de crédito pre-numeradas.

- 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.
  - Comprobación de la corrección aritmética, cantidades y precios de las facturas.
  - Verificación de los precios incluidos en la factura vs. lista de precios autorizada y autorización de diferencias.
- c) Revisión de los controles sobre ventas de desperdicios de inventarios y de activos fijos.
- d) Verificación de que existe aprobación de funcionario responsable para operaciones extraordinarias, tales como aplicación de descuentos poco usuales, etcétera.
- e) Verificación de que existan conciliaciones entre el libro mayor con sus auxiliares correspondientes.
- f) Comprobación de la existencia de políticas por descuentos otorgados a clientes sobre los productos vendidos.
- g) Evaluación de los procedimientos de control para las devoluciones efectuadas por clientes.

## **Pruebas sustantivas**

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 totalidad, existencia, exactitud, valuación y revelación sobre los ingresos.

Es recomendable que los procedimientos de auditoría se coordinen con aquellos relacionados con cuentas por cobrar, inventarios y costo de ventas, debido a que esto le dará al auditor una mayor eficiencia en el desarrollo de su trabajo.

## **Totalidad**

Con base en el conocimiento de las políticas de la compañía y de las pruebas que se efectúen de los mismos, el auditor debe satisfacerse de que todos los ingresos fueron registrados cuando se cumplieron todas las condiciones para reconocerse como ingreso, determinando en qué momento se trasmite la propiedad. Comprobar

el correcto 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. El corte de operaciones identifica operaciones al final del ejercicio e inicio del siguiente.

## **Existencia**

Cerciorarse de que hay una planeación adecuada para validar que el ingreso existe, es propiedad de la empresa y su origen es lícito; asimismo, que la revisión sea conjunta con las áreas de cuentas por cobrar, inventarios y costo de ventas.

## **Exactitud**

Validar que los Importes de ventas sean correctos en función de los precios de venta unitarios y los productos vendidos, revisión conjunta con las áreas de cuentas por cobrar, inventarios y costo de ventas.

## **Valuación**

Verificar que las operaciones se registren al valor pactado originalmente del derecho exigible, el cual es susceptible de modificarse en función del efectivo que espera recibirse (descuentos, bonificaciones y estimaciones).

Comprobar que los intereses derivados de las cuentas por cobrar deben reconocerse como ingresos en el periodo en que se devenguen, siempre que sea probable que la entidad reciba beneficios económicos asociados con la transacción y que el importe de los intereses pueda ser valuado confiadamente.

Asegurarse que los incrementos o reducciones que se tengan que hacer a las estimaciones, con base en los estudios de valuación, deban cargarse o acreditarse a los resultados del ejercicio en que se efectúen

## **Revelación**

Verificar que los ingresos han sido adecuadamente expuestos en los estados financieros de acuerdo con las Normas de Información Financiera.

## **Declaraciones de la administración**

Obtención de declaraciones de la administración.

Cerciorarse de que en la carta de declaraciones de la Administración se indiquen los aspectos relevantes sobre ingresos y cuentas por cobrar.

### **3. Ejemplos de riesgos**

- a) No se registren correcta y oportunamente los ingresos.
- b) Los ingresos no hayan sido valuados correctamente.
- d) La administración no tenga conocimiento oportuno de la venta de inventarios a efectos de reconocer el ingreso respectivo.
- e) No se revele la información necesaria.

### **4. Proceso de revisión con base a la NIF**

- Identificar correcta y reconocimiento total de los ingresos.
- Identificar su correcta valuación.
- Identificar las operaciones del periodo.

#### **Reglas de presentación y revelación**

Cerciorarse de que exista revelación y presentación adecuada en los estados financieros.

El auditor debe cerciorarse de que en los estados financieros y sus notas, los ingresos se presenten de conformidad con las NIF y se efectúen las revelaciones que señalan los mismos.

Las principales revelaciones en los estados financieros respecto de los ingresos, son las siguientes:

- a) Clasificación apropiada.
- b) Gravámenes en caso de existir.
- c) Compromisos de ventas futuras.
- d) Presentación de cifras actualizadas en los estados financieros, en función de las disposiciones normativas vigentes de las Normas de Información Financiera.
- e) Reconocimiento en resultados de cada tipo de ingreso que tenga la compañía.

# **COSTO DE VENTAS**

## **ÍNDICE**

- Generalidades
- Alcance y limitaciones
- Objetivo de la guía
- Determinación de la materialidad y de los riesgos
- Objetivos de auditoría
- Procedimientos de auditoría
- Planeación
- Estudio y evaluación del control interno
- Revisión analítica
- Pruebas de cumplimiento
- Pruebas sustantivas
- Presentación y revelación

## **Generalidades**

La NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, define al costo (y al gasto) como el decremento de los activos o incremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, en forma específica a cambio de un bien o servicio adquirido 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. Si el costo genera ingresos en el mismo periodo, se reconoce en resultados como costo de ventas o de servicios; pero si va a generar ingresos en el futuro, representará un activo (inventarios).

También, la NIF B-3, *Estado de resultado integral*, indica que, en atención a las prácticas del sector o industria a la que pertenezca la entidad, sus costos (y gastos) deben ser clasificados utilizando alguno de los dos criterios siguientes, o la combinación de ambos:

- De acuerdo a su función, esto es, presentando el costo de ventas o de servicios de la entidad, por separado de los demás costos y gastos generales.
- De acuerdo con su naturaleza, desglosando los costos (y gastos) en sus componentes principales atendiendo a su esencia específica, por ejemplo: consumo de inventarios, sueldos y prestaciones a trabajadores, depreciaciones, comisiones, arrendamiento, publicidad, etcétera.

Además, la NIF A-2, *Postulados básicos*, señala que los costos (y gastos) de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo periodo, independientemente de la fecha en que se realicen, y que la asociación de los costos (y gastos) con los ingresos se lleva a cabo:

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

## **Alcance y limitaciones**

Esta guía se refiere al examen del costo de ventas que se presenta en resultados utilizando una clasificación por función y, de manera específica, al examen del costo de adquisición de los artículos vendidos o de los servicios prestados y de los gastos

indirectos capitalizables. Para el examen integral de los costos y gastos que componen el rubro de inventarios, es necesario remitirse a la Guía de Inventarios, la cual en forma específica hace referencia a los diferentes procedimientos de auditoría a aplicar.

## **Objetivo de la guía**

El objetivo de esta guía es establecer procedimientos de auditoría recomendados para el examen del costo de ventas tal como se conceptúa en el párrafo anterior. Dichos procedimientos, sin embargo, deben ser diseñados por el auditor tomando en consideración las condiciones y características de la entidad.

## **Determinación de la materialidad y de los riesgos**

Para establecer la oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar en el rubro del costo de ventas, el auditor debe considerar la materialidad de los costos y gastos indirectos en relación con los estados financieros tomados en su conjunto, utilizando su juicio profesional y el conocimiento que tenga de la entidad. Además, debe analizar los factores o condiciones que influyen en la determinación de los riesgos inherentes, así como el riesgo de que los controles relativos no los detecten, o bien, que el auditor no los descubra. Algunos ejemplos de estos factores son:

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

Los riesgos significativos suelen relacionarse con operaciones significativas poco ordinarias o presentarse por cuestiones de criterio, por lo que debe tomarse en cuenta lo siguiente:

- Si el riesgo de fraude.
- Si el riesgo está relacionado a desarrollos significativos a nivel económico,

contable o de otra naturaleza.

- La complejidad de las operaciones.
- Si el riesgo incluye operaciones significativas con partes relacionadas.
- El grado de subjetividad al medir la información financiera relacionada con el riesgo.
- Si el riesgo incluye operaciones significativas que se encuentran fuera del curso normal de las actividades de la entidad, o la operación parece ser inusual.

Al identificar cualquier riesgo significativo, la respuesta del auditor en el desarrollo de su trabajo debe ser adecuada y suficiente, por lo que deberá evaluar en primera instancia la efectividad de los controles establecidos relacionados con el riesgo identificado y, en su caso:

- Enfatizar la necesidad de un mayor grado de escepticismo profesional.
- Cambiar el nivel y experiencia del personal asignado a la auditoría.
- Cambiar la naturaleza, plazo y extensión de los procedimientos.
- Enfatizar la confianza en los controles en vez de enfatizar un enfoque sustantivo.
- Ampliar la participación del socio del trabajo o gerente.
- Introducir a un revisor de control de calidad del trabajo.

## **Objetivos de auditoría**

Los objetivos de la auditoría de costos y gastos indirectos incluidos en el rubro del costo de ventas, son los siguientes:

- a) Comprobar que representan transacciones efectivamente realizadas y que corresponden a los fines propios de la entidad.
- b) Verificar se encuentren registrados todos los que corresponden al periodo revisado, y que no se incluyan transacciones de periodos anteriores o posteriores.
- c) Comprobar que estén adecuadamente contabilizados y presentados, de acuerdo con las Normas de Información Financiera mexicanas.

## **Procedimientos de auditoría**

## **Planeación**

En la planeación el auditor debe obtener información sobre la naturaleza de los costos y gastos indirectos 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 entidad, 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, etcétera.

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

En esta etapa de la auditoría, deberá verificarse si:

- Los costos y gastos indirectos son autorizados por funcionario responsable.
- Existe una segregación de funciones para su autorización, su pago y su registro.
- Se tiene establecido un control presupuestal para estas erogaciones.
- Se cuenta con registros contables apropiados para el control, clasificación e información de los costos y gastos indirectos por áreas de responsabilidad.

## **Revisión analítica**

Con el propósito de evaluar la materialidad de los costos y gastos indirectos 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:

- Comparar 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, o algún índice específico aplicable, y las características particulares de la entidad sujeta a revisión, y así juzgar si las variaciones o la ausencia de estas y las tendencias son razonables.
- Obtener y analizar explicaciones de variaciones importantes o extraordinarias en relación con el año anterior y con presupuestos.
- Analizar razones financieras, tales como: costo de ventas 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**

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 clave de control que han sido considerados en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

En términos generales, las pruebas de controles se dirigen a corroborar el funcionamiento de los controles internos clave, por tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función de las circunstancias particulares de cada entidad.

## **Pruebas sustantivas**

Como resultado de las cuatro etapas anteriores (planeación, estudio y evaluación del control interno, revisión analítica y pruebas de cumplimiento) 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:

- a) Verificar que los saldos de los auxiliares de las subcuentas de costos y gastos indirectos coinciden contra los importes considerados en el estado del costo de ventas.
- b) Revisar los auxiliares de costos y gastos indirectos para detectar y, en su caso, investigar partidas poco usuales. Utilizar, en su caso, cualquier sistema o programa de muestreo.
- c) Examinar los documentos que respaldan las compras de bienes y servicios y los gastos indirectos, para verificar que los bienes o servicios hayan sido efectivamente recibidos, son propiedad de la entidad y que se derivan de transacciones normales.
- d) Verificar que la facturación electrónica cumpla con los requisitos fiscales establecidos.
- e) Verificar o probar los cálculos de compras y gastos indirectos periódicos o establecidos por igualas o situaciones uniformes.
- f) Revisar actas de asambleas de accionistas y/o de Consejo de Administración y comités, contratos y convenios celebrados, para investigar y sustentar los conceptos o importes de compras de bienes y servicios y gastos indirectos registrados o detectar aquéllos que no hayan sido registrados.

## ***Presentación y revelación***

El auditor debe verificar que los estados financieros y sus notas, presenten y revelen en forma adecuada el costo de ventas, sus costos y gastos indirectos, de la entidad durante el ejercicio auditado, de acuerdo con las Normas de Información Financiera mexicanas.

# **GASTOS OPERATIVOS**

## **ÍNDICE**

Generalidades

Alcance y limitaciones

Objetivo de la guía

Determinación de la materialidad y de los riesgos

Objetivos de auditoría

Procedimientos de auditoría

Planeación

Estudio y evaluación del control interno

Revisión analítica

Pruebas de cumplimiento

Pruebas sustantivas

Presentación y revelación

## **Generalidades**

La NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, define al gasto (y al costo) como el decremento de los activos o incremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo 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.

También, la NIF B-3, *Estado de resultado integral*, indica que, en atención a las prácticas del sector o industria a la que pertenezca la entidad, sus gastos (y costos) deben ser clasificados utilizando alguno de los dos criterios siguientes, o la combinación de ambos:

- De acuerdo con su función, esto es, agrupando los gastos en rubros genéricos como por ejemplo: gastos de venta, distribución, administración, investigación, etc.; presentando por separado, en su caso, el costo de ventas o de servicios de la entidad.
- De acuerdo con su naturaleza, desglosando los gastos (y costos) en sus componentes principales atendiendo a su esencia específica, por ejemplo: sueldos y prestaciones a trabajadores, depreciaciones, comisiones, arrendamiento, publicidad, consumo de inventarios, etcétera.

Además, la NIF A-2, *Postulados básicos*, señala que los gastos (y costos) de una entidad deben identificarse con el ingreso que generen en el mismo periodo, independientemente de la fecha en que se realicen, y que en la asociación de los gastos (y costos) con los ingresos se considere lo siguiente:

- a) Identificar los gastos (y costos) que se erogaron para beneficiar directamente la generación de ingresos del periodo. En su caso, deben efectuarse estimaciones o provisiones, y
- b) Distribuir, en forma sistemática y racional, los gastos (y costos) que están relacionados con la generación de ingresos en distintos periodos contables.

## **Alcance y limitaciones**

Esta guía se refiere al examen de gastos clasificados en base a su función o su naturaleza e incluye el examen de aquellas partidas que constituyen incrementos de activos, como son los gastos (y 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, los cuales se tratan en otras guías.

## Objetivo de la guía

El objetivo de esta guía es 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.

## Determinación de la materialidad y de los riesgos

Para establecer la oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar en el rubro de gastos, el auditor debe considerar la materialidad de los gastos en relación con los estados financieros tomados en su conjunto, utilizando su juicio profesional y el conocimiento que tenga de la entidad. Además, debe analizar los factores o condiciones que influyen en la determinación de los riesgos inherentes, así como el riesgo de que los controles relativos no los detecten, o bien, que el auditor no los descubra. Algunos ejemplos de estos factores son:

- La naturaleza y características propias de los gastos.
- Ausencia o inadecuadas políticas de capitalización.
- Carencia de controles para reconocer y registrar en forma oportuna y adecuada los gastos.
- Cargos y créditos extraordinarios.
- Carencia o procedimientos inadecuados de revisión y autorización de desembolsos.
- Registros auxiliares poco confiables.
- En el caso específico de la sección de nóminas, inestabilidad en los registros, cálculos y controles internos o, en su caso, limitaciones en la información proporcionada por un tercero que haya sido contratado por la entidad para la prestación de esos servicios.

Los riesgos significativos suelen relacionarse con operaciones significativas poco ordinarias o presentarse por cuestiones de criterio, por lo que debe tomarse en cuenta lo siguiente:

- Si el riesgo es riesgo de fraude.

- Si el riesgo está relacionado a desarrollos significativos a nivel económico, contable o de otra naturaleza.
- La complejidad de las operaciones.
- Si el riesgo incluye operaciones significativas con partes relacionadas.
- El grado de subjetividad al medir la información financiera relacionada con el riesgo.
- Si el riesgo incluye operaciones significativas que se encuentran fuera del curso normal de las actividades de la entidad, o la operación parece ser inusual.

Al identificar cualquier riesgo significativo, la respuesta del auditor en el desarrollo de su trabajo debe ser adecuada y suficiente, por lo que deberá evaluar en primera instancia la efectividad de los controles establecidos relacionados con el riesgo identificado y, en su caso:

- Enfatizar la necesidad de un mayor grado de escepticismo profesional.
- Cambiar el nivel/experiencia del personal asignado a la auditoría.
- Cambiar la naturaleza, plazo y extensión de los procedimientos.
- Enfatizar la confianza en los controles en vez de enfatizar un enfoque sustantivo.
- Ampliar la participación del socio del trabajo o gerente.
- Introducir a un revisor de control de calidad del trabajo.

## **Objetivos de auditoría**

Los objetivos de auditoría en el rubro de gastos son los siguientes:

- a) Comprobar que los gastos representan transacciones efectivamente realizadas y que corresponden a los fines propios de la entidad.
- b) Verificar se encuentren registrados todos los gastos que corresponden al periodo revisado, y que no se incluyan transacciones de periodos anteriores o posteriores.
- c) Verificar que no existan activos capitalizables contabilizados como gastos.
- d) Comprobar que los gastos estén adecuadamente contabilizados y presentados, de acuerdo con las Normas de Información Financiera mexicanas.

## **Procedimientos de auditoría**

## ***Planeación***

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 entidad, 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, etcétera.

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

En esta etapa de la auditoría, deberá verificarse si:

- Los gastos son autorizados por funcionario responsable.
- Existe una segregación de funciones para su autorización, su pago y su registro.
- Se tiene establecido un control presupuestal para estas erogaciones.
- Se cuenta con registros contables apropiados para el control, clasificación e información de los gastos por áreas de responsabilidad, en atención a su función o su naturaleza.

## ***Revisión analítica***

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:

- Comparar 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, o algún índice específico aplicable, 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.
- Obtener y analizar explicaciones de variaciones importantes o extraordinarias en relación con el año anterior y con presupuestos.
- Analizar razones financieras, tales como gastos de operación a ventas netas, algún gasto específico contra gastos de operación, etc., para identificar variaciones y tendencias, con el fin de juzgar la razonabilidad de estas con base en el conocimiento general de la entidad y de su entorno.

## **Pruebas de cumplimiento**

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 clave de control que han sido considerados en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas.

En términos generales, las pruebas de controles se dirigen a corroborar el funcionamiento de los controles internos clave, por tanto, como cualquier procedimiento de auditoría, deben diseñarse en función de las circunstancias particulares de cada entidad.

## **Pruebas sustantivas**

Como resultado de las cuatro etapas anteriores (planeación, estudio y evaluación del control interno, revisión analítica y pruebas de cumplimiento) 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:

- a) Verificar que los saldos de los auxiliares de las subcuentas de gastos coinciden contra el mayor general.
- b) Revisar los auxiliares de gastos para detectar y, en su caso, investigar partidas poco usuales. Utilizar, en su caso, cualquier sistema o programa de muestreo.
- c) Examinar 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.
- d) Verificar que la facturación electrónica cumpla con los requisitos fiscales establecidos.
- e) Verificar o probar los cálculos de gastos periódicos o establecidos por iguales o situaciones uniformes.
- f) Revisar actas de asambleas de accionistas y/o de Consejo de Administración y comités, contratos y convenios celebrados, para investigar y sustentar los conceptos o importes de gastos registrados o detectar aquéllos que no hayan sido registrados.
- g) Realizar pruebas sobre la determinación, control, cálculos y pagos de las nóminas, y verificar su registro contable. Verificar autenticidad de la

documentación contenida en expedientes del personal.

### ***Presentación y revelación***

El auditor debe verificar que los estados financieros y sus notas, presenten y revelen en forma adecuada los gastos operativos efectuados por la entidad durante el ejercicio auditado, de acuerdo con las Normas de Información Financiera mexicanas.

# REMUNERACIONES AL PERSONAL

## ÍNDICE

Alcance y limitaciones

Objetivo de la guía

Objetivos de auditoría

Control interno

1. Determinación de Riesgo de la cuenta

Riesgo inherente

Riesgo de control

Riesgo de detección

2. Aseveraciones a cubrir

3. Procedimientos sustantivos diseñados para cubrir dicha aseveración

Planeación

Revisión analítica

Estudio y evaluación del control interno

Pruebas de cumplimiento

Pruebas sustantivas

Propiedad

Existencia

Valuación

Procedimientos recomendados para verificar las diversas aseveraciones

Comprobar la base para el pago de las nóminas

Verificar la corrección de las deducciones sobre las remuneraciones devengadas

Casos especiales de revisión

4. Ejemplos de riesgo

## **Alcance y limitaciones**

Esta guía se refiere a aquellos pagos remuneraciones al personal, contractuales y legales, que se conoce también como examen de nóminas. a).- Remuneraciones de personal comprende entre otros: sueldos, salarios, comisiones, indemnizaciones, vacaciones, prima dominical, premios, remuneraciones pagadas con motivo del trabajo y cualquier concepto análogo. b).- Cálculo de impuestos federales y locales comprende entre otros: La retención del Impuesto Sobre la Renta, Seguro Social, INFONAVIT, SAR e impuestos locales.

## **Objetivo de la guía**

El objetivo de la presente guía es enunciar y describir los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de remuneraciones al personal y de los impuestos derivados de estas erogaciones. Estos 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 entidad.

## **Objetivos de auditoría**

Los objetivos de los procedimientos de auditoría en este renglón son los siguientes:

- a) Comprobar que las erogaciones por remuneraciones al personal correspondan a servicios efectivamente recibidos y se encuentren debidamente clasificados, registrados e integrados a las diversas bases para el cálculo de los impuestos derivados del pago de la nómina.
- b) 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 están prestando sus servicios a la empresa.

En ocasiones, estas erogaciones pueden ser capitalizables, por lo que será necesario comprobar su correcto registro.

- c) Comprobar que todas las obligaciones contractuales y legales, relativas a remuneraciones y sus deducciones, se hayan registrado y valuado adecuadamente en el periodo correspondiente.
- d) Comprobar que se hayan retenido, calculado y pagado correctamente las cuotas obrero patronales.
- e) Comprobar que se ha cumplido con las obligaciones aplicables, establecidas en las diferentes legislaciones, por ejemplo Impuesto Sobre la Renta o Impuesto Sobre Nóminas establecido en cada estado del país donde se tengan

trabajadores.

## Control interno

La revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno deberá dirigirse principalmente a los siguientes aspectos:

- a) Autorización de la contratación del personal y aprobación de las remuneraciones por parte de la administración.

Es responsabilidad de la administración, el designar a los funcionarios autorizados para la contratación del personal, aprobación de sus remuneraciones y modificaciones de las mismas.

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.

- b) Segregación de funciones, en relación con el registro de tiempo, preparación, aprobación, revisión, pago y registro contable de remuneraciones al personal.

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, así como autorizaciones de incrementos de sueldos y/o promociones.

- 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.

- d) Existencia de un sistema de información que permita conocer las bases para calcular las remuneraciones al personal y sus deducciones.

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, la cual permita conocer su corrección.

- e) Adecuada distribución contable.

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 (inventarios o activos fijos).

f) Existencia de controles en los sistemas computarizados.

Si se tienen sistemas computarizados deben existir controles que aseguren que la información se procese correctamente.

g) Debe existir el cumplimiento de disposiciones actuales, mismas que se van generando al paso del tiempo.

— Verificar el correcto registro contable de las nóminas.

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.

— Verificar los cálculos aritméticos y comprobar el registro contable.

— Comprobar la correcta determinación de pasivos por remuneraciones al personal.

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.

## **1. Determinación de riesgo de la cuenta**

El objetivo del auditor, es identificar y valorar los riesgos de error material, debido a fraude y error de los pagos por remuneraciones al personal presentados en el estado de resultados (costos y gastos) y en los impuestos retenidos y pagados derivados de estos pagos de nómina.

Se debe dejar documentado 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. Algunos ejemplos de estos factores pueden ser los siguientes:

- Naturaleza, monto y características propias de pagos por remuneraciones al personal registrado como sueldos, salarios, comisiones, indemnizaciones, vacaciones, prima dominical, premios, remuneraciones pagadas con motivo del trabajo y cualquier concepto análogo, etcétera, así como de los impuestos derivados de esos pagos efectuados.

- Revisión de los contratos colectivos de trabajo, así como cambios en relación con dichos contratos.
- Revisión de los contratos individuales, así como cambios en relación con dichos contratos.
- Análisis de variaciones de un año a otro por los diferentes conceptos relativos al pago de remuneraciones e impuestos locales y federales derivados de estos pagos.

### ***Riesgo inherente***

El riesgo se origina de la naturaleza de los contratos de trabajo individuales y/o colectivos el riesgo se incrementa o disminuye dependiendo de las prestaciones establecidas en dichos contratos, así como en el número oficinas que tenga el ente en cada estado del país, es decir a mayor número de prestaciones mayor es el riesgo a mayor número de estados en donde se tengan trabajadores.

### ***Riesgo de control***

El riesgo de que exista un error de valuación, presentación, existencia y no se detecte oportunamente por el control interno establecido en lo referente a los pagos por concepto de remuneraciones e impuestos retenidos y pagados derivados de estas remuneraciones.

El conocimiento del control interno del área de nóminas permitirá al auditor en la fase de planeación, determinar los procedimientos que mitiguen el riesgo de error o fraude en la valuación y presentación de los activos de larga duración.

### ***Riesgo de detección***

El riesgo de que exista un error de valuación, presentación, existencia que sea material y que los procedimientos aplicados en la revisión de los pagos por concepto de prestaciones al personal y retención y pago de impuestos por estos conceptos no los detecte el auditor.

## **2. Aseveraciones a cubrir**

- **Totalidad.** Se han registrado todos los pagos por remuneraciones y los impuestos derivados por estos pagos de nómina.
- **Existencia.** Las personas a las cuales se les efectúan pagos de nómina y los impuestos derivados por estos pagos, son trabajadores de la entidad y prestan un servicio a la misma.
- **Valuación.** La remuneración al personal y los impuestos derivados de estos pagos se presentan como inventario, costo de venta o como gastos de operación y el importe que se está presentando sea el correcto.

- **Revelación.** La remuneración al personal y los impuestos derivados de estos pagos presentado y descrito adecuadamente en los estados financieros o en las notas a los estados financieros (contratos cuyas prestaciones estén sujetos a la obtención de ventas o utilidades o el pago de estas prestaciones se efectúen con acciones).

### **3. Procedimientos sustantivos diseñados para cubrir dicha aseveración**

#### **Planeación**

De acuerdo con la norma Planeación de la auditoría de estados financieros, el auditor debe efectuar una planeación adecuada para alcanzar sus objetivos en la forma más eficiente, considerando los aspectos de materialidad y riesgo de auditoría.

En la etapa de planeación, el auditor debe obtener información sobre el tipo de remuneraciones establecidas con los trabajadores sindicalizados y no sindicalizados, características de los contratos individuales y contratos colectivos, así mismo debe el auditor determinar las posibles limitaciones que pueden afectar su trabajo y opinión.

#### **Revisión analítica**

Para conocer la materialidad del rubro de percepciones e impuestos derivados de este concepto dentro de los estados financieros, hay que identificar cambios significativos o transacciones no usuales, etc., y el auditor deberá aplicar, entre otros, los siguientes procedimientos:

- a) Comparación de cifras, para juzgar si las variaciones (o su ausencia de variaciones) y las tendencias son lógicas.
- b) Comparación de número de empleados sindicalizados y no sindicalizados, para juzgar si las variaciones (o su ausencia de variaciones) y las tendencias son lógicas con respecto al volumen de productos o servicios prestados.
- c) De ser posible, comparación de cifras con la información disponible de empresas del ramo.
- d) Obtener explicación de variaciones importantes e investigar cualquier relación no usual e inesperada entre el periodo auditado y el anterior, así como comparar contra los flujos presupuestados, etcétera.

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

Llevar a cabo el estudio y evaluación preliminar del control del rubro de percepciones pagadas a sus trabajadores e impuestos derivados de este pago e identificar los controles clave para el manejo de estos activos; lo anterior incluye la evaluación de los controles internos en ambientes de TI, particularmente en

aplicaciones importantes donde la información se procesa automáticamente, como cálculo de comisiones y bonos sobre ventas o sobre utilidades obtenidas, deberá revisarse el cálculo de la Participación a los Trabajadores de las Utilidades, así mismo deberá documentarse la revisión efectuada.

Habiéndose determinado, 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 nóminas, 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***

Las pruebas de cumplimiento, deben proporcionar 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 corroboran el funcionamiento de los controles clave, por ejemplo, segregación de funciones, asignación de responsabilidades y registro de la nómina.

### ***Pruebas sustantivas***

Para determinar la naturaleza de las pruebas sustantivas (alcance y oportunidad) hay que considerar, el estudio y evaluación del control interno del área de nóminas, el resultado de las pruebas de cumplimiento, y considerar nuevamente los factores de materialidad y riesgo de auditoría, el auditor deberá establecer la naturaleza de las pruebas sustantivas.

### ***Propiedad***

Para comprobar la propiedad, deberá examinarse los contratos individuales y colectivos de trabajo, documentación de transferencias o pagos efectuados al personal, y la autorización que ampare las erogaciones al personal del ente. Se tiene que verificar el cumplimiento de ciertos procedimientos, por ejemplo: adecuada custodia de los contratos y cálculos de las diversas percepciones e impuestos derivados de dichos pagos.

### ***Existencia***

Para la verificación de la existencia, deberá efectuarse lo siguiente:

- a) Examen de los incrementos del periodo auditado.
- b) Es necesario que existan bases que soporten los argumentos por los cuales se considera que las prestaciones pagadas, deben registrarse como gasto o costo o como parte del rubro de inventarios.
- c) Inspección física de documentos comprobatorios de que las prestaciones

pagadas correspondan a trabajadores que existan y presten un servicio a la entidad.

- d) Inspección de la autorización de contratación o despido bajas.
- e) Cuando existan contrataciones o bajas de trabajadores deberá examinarse la documentación relativa (contratos de trabajo), conocer las causas, comprobar que hayan sido apropiadamente autorizadas y su adecuado registro en los estados financieros.

### ***Valuación***

Para el examen de la valuación deberá efectuarse lo siguiente:

- a) Verificar que la capitalización de las percepciones se haya efectuado únicamente cuando estas se hayan aplicado a inventarios producidos no se hayan vendido o se encuentren en proceso de producción, en caso contrario deberá verificarse que estas percepciones deben registrarse como gastos.
- b) Evaluar las variables que sirvieron de base para el cálculo de las percepciones variables establecidas en los contratos de trabajo (individuales y/o colectivos)

### ***Procedimientos recomendados para verificar las diversas aseveraciones***

Obtención de un resumen de los totales de las nóminas clasificadas por periodo de pago; mismas que deben contar con nombre y firma de quien elabora, autoriza, etcétera (de tal forma que se pueda conocer a la persona (s) responsable de cada etapa).

El resumen de sueldos y salarios clasificados por períodos de pago, permite apreciar las variaciones que ocurren durante el ejercicio, facilitando al auditor la selección de las partidas a revisar.

### ***Comprobar la base para el pago de las nóminas***

El examen de la comprobación de las bases debe dirigirse a lo siguiente:

- 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 y que los horarios correspondan a lo señalado en sus contratos de trabajo (desvirtuando que el personal se encuentra laborando horas extras que no son pagadas, que el personal está trabajando horas extras sin autorización, etcétera).
- 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, manual de prestaciones o autorización correspondiente.

- c) Cerciorarse de que cualquier pago adicional al tiempo nominal de trabajo, haya sido aprobado, que exista documentación que lo respalde (tarjetas de tiempo, memorando de autorización del tiempo extra, etcétera) y que los pagos realizados, hayan sido integrados de forma correcta para la determinación de las diversas contribuciones derivadas de las prestaciones pagadas.
- d) Verificar que los sueldos y compensaciones de los funcionarios sean aprobados por el consejo de administración.
- e) Comprobar la existencia del empleado o trabajador y asegurarse de que efectivamente haya prestado su servicio a la empresa en el periodo correspondiente.

El auditor puede cerciorarse de la existencia física de los empleados y trabajadores y de que están prestando sus servicios a la empresa, mediante su identificación en visitas a las oficinas y plantas, inspección de sus credenciales, o bien mediante pruebas al expediente (cotejar firmas de identificación oficial, del contrato, recibos de nómina, etcétera).

#### ***Verificar la corrección de las deducciones sobre las remuneraciones devengadas***

En la mayoría de los casos, las deducciones sobre las remuneraciones consisten en aquellas de naturaleza legal o contractual que generan responsabilidades para las empresas, por lo que el auditor debe comprobar su cálculo o determinación; los descuentos deberán contar con el soporte, que demuestre que el colaborador está enterado de los mismos (aviso de retención, FONACOT, adeudos con la empresa, en casos de descuento por faltas, deberán contar con un reglamento interior de trabajo que haya sido de previo conocimiento de los colaboradores).

El auditor deberá comprobar que la empresa cuenta con los CFDI correspondientes a la nómina (en muchas empresas continúan emitiendo recibos de nómina y CFDI, en cualquiera de los casos, se recomienda que vayan con firma autógrafo).

En cuanto al pago de cuotas obrero patronales, impuesto sobre nómina, etcétera deberán, de igual forma, contar con los CFDI por los pagos realizados.

#### ***Casos especiales de revisión***

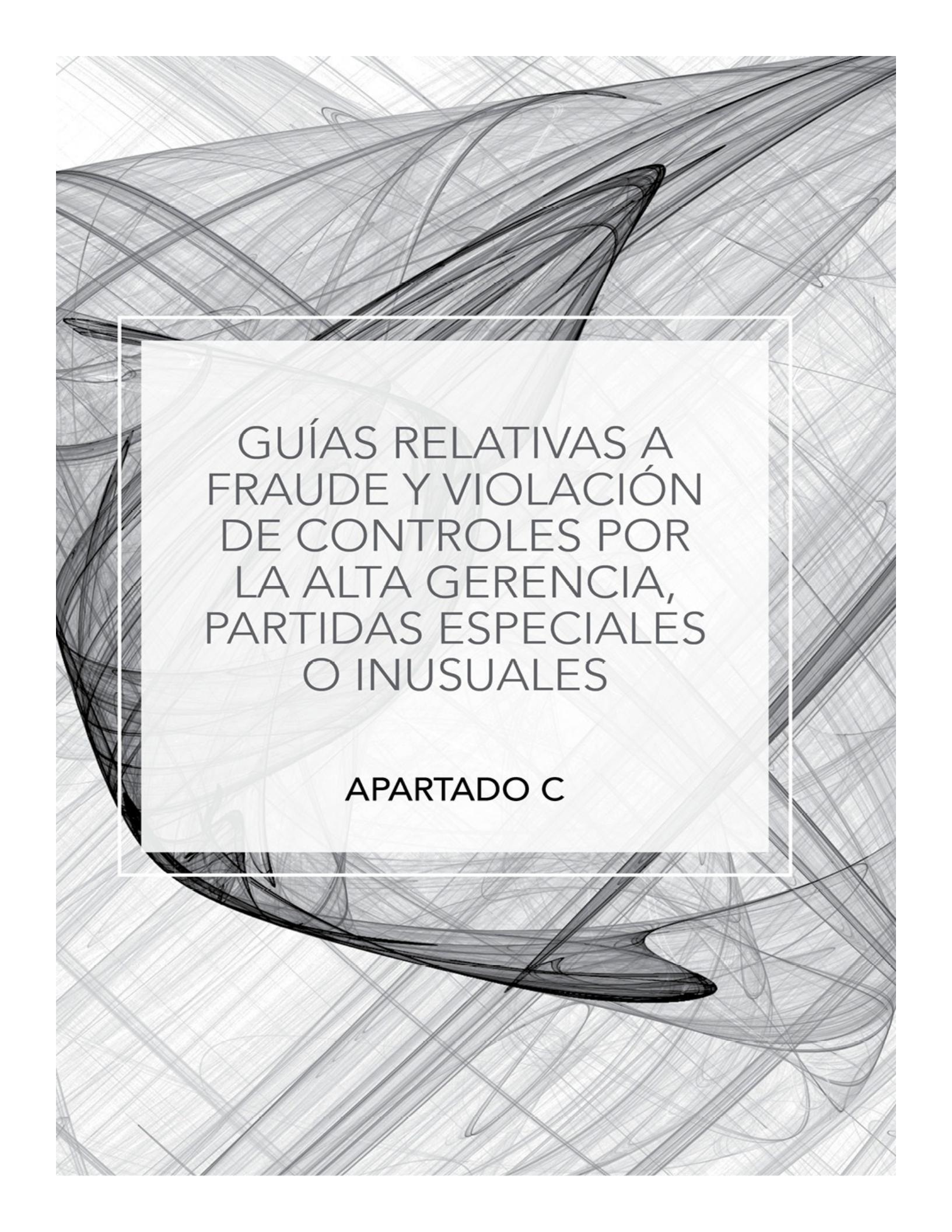
Para empresas que contratan personal mediante el outsourcing (empleados en instalaciones de la empresa, por los que esté pagando su propio patrón); es necesario solicitar contrato para validar el año en que fue firmado y con ello saber si la reforma laboral les es aplicable.

Investigar la forma en que la empresa que estamos revisando, está validando el cumplimiento de obligaciones patronales del proveedor de personal.

Validar (en caso de que aplique) que están presentando información trimestral tanto al IMSS como al INFONAVIT.

#### **4. Ejemplos de riesgos**

- a) Que no se identifiquen correctamente si las percepciones pagadas a los trabajadores deban registrarse dentro del rubro de inventarios, costos, o gastos de operación.
- b) Que las variables utilizadas para el cálculo de las nóminas estén manipuladas para que el resultado sea que se paguen indebidamente algunas prestaciones como bonos o comisiones.
- d) Que la administración no tenga conocimiento oportunamente de la baja de trabajadores.
- e) Que no se revele la información necesaria referente a los pagos de percepciones por medio de acciones de la compañía.



**GUÍAS RELATIVAS A  
FRAUDE Y VIOLACIÓN  
DE CONTROLES POR  
LA ALTA GERENCIA,  
PARTIDAS ESPECIALES  
O INUSUALES**

**APARTADO C**

# REVISIÓN DE PÓLIZAS DE DIARIO

## ÍNDICE

- Generalidades
- Objetivo de la guía
- Determinación de Riesgos
- Aseveraciones a cubrir
- Procedimientos diseñados para cubrir las aseveraciones
- Revisiones analíticas
- El control interno de la entidad
- Pruebas sustantivas

## **Generalidades**

En algunas ocasiones, las administraciones de compañías han utilizado los asientos contables en pólizas de diario para preparar o encubrir reportes financieros fraudulentos, mediante el registro en la contabilidad de cantidades inapropiadas o no autorizadas, incluyendo registros en los sistemas de forma directa o efectuando ajustes post cierre directamente sobre los estados financieros o en la consolidación.

## **Objetivo de la guía**

El objetivo de la presente guía es enunciar y describir los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de los asientos contables en pólizas de diario, de los registros en los sistemas de forma directa o de los ajustes post cierre efectuados directamente sobre los estados financieros o en la consolidación. Estos 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 y en ningún caso son limitativos o deben ser aplicados en todas las circunstancias.

## **Determinación de riesgos**

El objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de error material debido a fraude o error en los estados financieros y en la información presentada en las notas a los mismos.

Se debe dejar documentado los factores o las condiciones que pueden influir en la determinación del riesgo de auditoría. Evidentemente, el riesgo de detectar incorrecciones materiales debidas a fraude es mayor que el de detectar incorrecciones debidas a errores por el simple hecho de que las primeras tienen un componente de ocultación y posible colusión que puede impedir la detección por parte del auditor. Por este motivo el auditor deberá mantener durante todo el proceso de auditoría una actitud de escepticismo profesional.

En este sentido los riesgos generales que se pueden presentar en la auditoría en relación con los asientos contables en pólizas de diario, los registros en los sistemas en forma directa o los ajustes post cierre efectuados directamente sobre los estados financieros o en la consolidación, son los siguientes:

- Existen riesgos que tienen que ver con asientos contables que no se encuentren debidamente soportados con la documentación que los ampara y que, por lo tanto, puedan ser ficticios.
- Riesgo de que personal no autorizado pueda registrar asientos contables no

procedentes.

- Riesgo de que asientos contables no recurrentes o muy específicos no sean revisados de forma correcta y por el personal adecuado.
- Riesgo de que no todos los asientos contables sean registrados en la contabilidad.
- Riesgos de que la Dirección de la Compañía eluda (sobreparese) los controles internos y registre ajustes posteriores al cierre contable afectando las cifras de los estados financieros de la Compañía.
- Riesgo de que los asientos contables no sean registrados de forma correcta o exacta en los estados financieros.
- Riesgo de que existan transacciones no usuales que no hayan sido debidamente registradas en los estados financieros.
- Riesgo de que existan transacciones no usuales que no hayan sido debidamente reveladas en las notas a los estados financieros de la Compañía.

## Aseveraciones a cubrir

El examen de las pólizas de diario se llevará a cabo con base en las siguientes aseveraciones o afirmaciones sobre las transacciones, saldos contables e información a revelar, definidas en la Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas (párrafo A124 incisos a, b y c), de la NIA 315 (Revisada), *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*:

- **Existencia:** los activos, pasivos y el patrimonio neto, así como las transacciones existen, corresponden a la entidad y esta última posee todos los derechos y obligaciones correspondientes a los activos y pasivos relacionados con dichas transacciones. Es decir, todas las pólizas registradas son reales y corresponden a las transacciones de la compañía.
- **Integridad:** se han registrado todos los activos, pasivos y partidas del patrimonio neto que debían registrarse en los estados financieros. Es decir, todas las pólizas que se debían registrar se encuentran en los estados financieros.
- **Exactitud:** las cantidades se han registrado adecuadamente. Es decir, todas las pólizas están contabilizadas con los importes correctos.

## Procedimientos diseñados para cubrir las aseveraciones

## **Revisiones analíticas**

Con base en la NIA 240, *Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude*, el auditor deberá evaluar si las relaciones inusuales o inesperadas que se hayan identificado al efectuar procedimientos analíticos pueden indicar riesgo de incorrección material debida a fraude.

## **El control interno de la entidad**

Como parte del cumplimiento de la NIA 315, *Identificación y valorización de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, el auditor obtendrá conocimiento del control interno relevante para la auditoría. Si bien es probable que la mayoría de los controles relevantes para la auditoría estén relacionados con la información financiera, no todos los controles relativos a la información financiera son relevantes para la auditoría. El hecho de que un control, considerado individualmente o en combinación con otros, sea o no relevante para la auditoría es una cuestión de juicio profesional del auditor.

Al obtener conocimiento de los controles relevantes para la auditoría, el auditor evaluará el diseño de dichos controles y determinará si se han implementado, mediante la aplicación de los procedimientos adicionales a la indagación realizada entre el personal de la entidad.

En consecuencia, el auditor deberá obtener conocimiento de los controles internos relacionados con los procesos de cierre de la contabilidad, observando los controles clave que permitan a la Compañía detectar oportunamente fraudes o errores en el registro de las pólizas. Así mismo el auditor deberá evaluar si dichos controles clave son eficaces.

Dichos controles clave estarán directamente relacionados con la segregación de funciones, autorización, supervisión de los registros y en muchos casos tendrán que ver con controles automáticos, por lo que el apoyo del Área de Tecnologías de la Información puede ser importante.

Una vez evaluados los controles clave, el auditor deberá efectuar pruebas que le permitan corroborar y obtener seguridad sobre el funcionamiento adecuado de dichos controles. En caso de que las pruebas sobre los controles clave sean satisfactorias el auditor podrá descansar en dichos controles en el momento de efectuar sus pruebas sustantivas.

## **Pruebas sustantivas**

El auditor aplicará procedimientos necesarios que le sirvan para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada.

Entre las pruebas sustantivas generales (de forma enunciativa no limitativa) se encuentran las siguientes:

Procedimientos sustantivos	Aseveraciones		
	Existencia	Integridad	Exactitud
Identificar las clases específicas de asientos contables a examinar teniendo en cuenta sus riesgos. Por ejemplo, asientos contables efectuados fuera de los horarios normales de trabajo, por determinados usuarios, elaboradas en fin de semana, con cantidades redondeadas, asientos efectuados directamente por la dirección, asientos que no cuadran o cualquiera otro concepto o atributo que el auditor pueda considerar de riesgo. Para dicho análisis podemos utilizar herramientas de Información y Tecnología que nos ayudarán a filtrar los registros.			
En caso de haber decidido revisar asientos contables correspondientes a todo el ejercicio, es necesario verificar la integridad o totalidad de la población de pólizas que estarán sujetas a análisis. Partiendo de un balance inicial del ejercicio, debemos incluir la población de pólizas obtenida por parte de la administración para llegar al balance final del ejercicio auditado.		X	
Revisión de la documentación soporte correspondiente al asiento contable seleccionado para verificar que es real y corresponde a los propósitos de la compañía.	X		
Cotejar los importes, fechas de registro con la documentación soporte para verificar su exactitud.		X	
Verificar la correcta supervisión y aprobación por parte del personal autorizado.	X	X	
Obtener un entendimiento de la transacción registrada para verificar la corrección del asiento contable			X
Verificar la inclusión del asiento contable en la contabilidad.		X	
Revisión de los asientos de ajuste de cierre para validar los motivos por los que fueron registrados y su soporte documental.	X		X
Revisión de los asientos de ajuste incluidos directamente por la Dirección de la Compañía una vez finalizado el proceso administrativo de cierre contable para verificar los motivos del ajuste y su soporte documental.	X		X

# **ENFOQUE DE AUDITORÍA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS**

## **ÍNDICE**

Propósito

Uso de ejemplos

Contenidos

1. Revisión general

    1.1 Objetivo

    1.2 Alcance de esta guía

        Dentro del alcance

    1.3 Definiciones usadas en esta guía

2. Materias generales a considerar en el enfoque de auditoría

    2.1 Materias generales a considerar

3. Preparación de un enfoque de auditoría

    3.1 Ejemplo de cuentas significativas

    3.2 Evaluación del riesgo: Identificación, evaluación y respuesta al riesgo

        3.2.1 Desarrollo de nuestro entendimiento de la entidad

        3.2.2 Identificación e implicancias de un riesgo significativo

        3.2.3 Participación de especialistas y expertos

    3.3 Evaluación del riesgo: actividades del proceso y evaluación del control

    3.4 Pruebas sustantivas

# Propósito

El propósito de esta guía de enfoque de auditoría para tópicos técnicos (o la “guía”) es asistir a los equipos en la preparación y la documentación de un enfoque de auditoría a las combinaciones de negocios. Esta guía incluye ejemplos de información relevante para la documentación, procedimientos de auditoría a realizar y guías.

Al usar esta guía de auditoría, los equipos de trabajo deben considerar lo siguiente:

- Su objetivo es ser una guía y no constituye un conjunto de requerimientos normativos o una lista de verificación integral de las materias a tratarse.
- Al determinar el enfoque de auditoría deben considerarse los riesgos significativos, la evaluación de las estimaciones, de los controles y del riesgo de error material, específicos a las circunstancias de la entidad.
- Debe ejercerse el juicio profesional al determinar qué procedimientos deberán realizarse en un trabajo en particular. Los procedimientos de ejemplo deben adaptarse a las circunstancias específicas de la entidad y reflejar el enfoque de auditoría planificado. Esto puede dar como resultado el determinar que:
  - Los procedimientos de esta guía pueden ser insuficientes.
  - Algunos de los procedimientos de esta guía pueden ser irrelevantes.
  - Puede ser apropiado realizar procedimientos diferentes a los incluidos en este guía.

## Uso de ejemplos

Esta guía provee una gran variedad de ejemplos que incluyen cuentas significativas y aseveraciones relevantes, estimaciones, riesgos significativos, indagaciones, actividades de proceso, lo que puede fallar, controles y procedimientos sustantivos.

## Contenidos

1. Revisión general	A. Revisión general de la adquisición
1.1 Objetivo	B. Identificación de negocios
1.2 Alcance de esta guía	C. Identificación del adquiriente y determinación de la fecha de adquisición
1.3 Definiciones usadas en esta guía	D. Contraprestación transferida
2. Materias generales a considerar a nuestro enfoque de auditoría	E. Determinación que forma parte de la combinación de negocios
2.1 Materias generales a considerar en nuestro enfoque de auditoría	F. Activos identificables adquiridos y pasivos asumidos
3. Preparación de un enfoque de auditoría	i. Reconocimiento, clasificación y medición
3.1 Ejemplo de cuentas significativas	ii. Excepciones a los principios de reconocimientos y/o medición
3.2 Evaluación del riesgo: identificación, evaluación y respuesta al riesgo	G. Participaciones no controladoras
3.2.1 Desarrollo de nuestro entendimiento de la entidad	H. Crédito mercantil
3.2.2 Identificación e implicaciones de un riesgo significativo	I. Periodo de medición
3.2.3 Participación de especialista y expertos	

# 1. Revisión general

## 1.1 Objetivo

El objetivo de esta guía es mejorar la relevancia, la fiabilidad y la comparabilidad de la información sobre combinaciones de negocios y sus efectos, que una entidad que informa proporciona a través de su estado financiero.

## 1.2 Alcance de esta guía

### Dentro del alcance

La guía es aplicable a la auditoría de combinaciones de negocios durante el período sobre el que se informa en que ocurre la combinación de negocios y durante el período sobre el que se informa posterior mientras el período de medición para la combinación de negocios aún es efectivo.

## 1.3 Definiciones usadas en esta guía

Término	Definición
Adquirida	El negocio o negocios cuyo control obtiene la adquiriente en una combinación de negocios.
Adquiriente	La entidad que obtiene control de la adquirida.
Fecha de adquisición	Fecha en la que la adquiriente obtiene el control sobre la adquirida.
Negocio	Un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar una rentabilidad en forma de dividendos, menores costos u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes.
Combinación de negocios	Una transacción u otro suceso en el que una adquirente obtienen el control de uno o más negocios.
Contraprestación transferida	Monto pagado por la adquiriente por el negocio adquirido, que puede tomar la forma de efectivo, otros activos distintos de efectivo, pasivos asumidos y/o instrumentos de patrimonio emitidos. La Norma hace referencia a la contraprestación “transferida” en vez de pagada, por lo que este término es usado en esta guía.
Control	Un inversor controla una participada cuando está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada y tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre ésta.
Valor razonable	Valor razonable es el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición.
Crédito mercantil	Un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.
Identificable	Un activo es identificable si: (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, un activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.
Período de medición	El período de medición es aquél tras la fecha de adquisición durante el cual la adquirente puede ajustar los importes provisionales reconocidos en una combinación de negocios.

## **2. Materias generales a considerar en el enfoque de auditoría**

### **2.1 Materias generales a considerar**

Las combinaciones de negocios es un área que depende de estimaciones y en la cual la gerencia ejerce juicio significativo, lo que da origen a la posibilidad de sesgo de la gerencia. Con frecuencia, los procedimientos de auditoría hacen referencia a los términos ‘evaluar’ y ‘valorar’, y, en muchas ocasiones la fuente principal de la información sobre las estimaciones contables será el juicio de la gerencia. En consecuencia, es importante que el auditor aplique escepticismo profesional al evaluar críticamente lo adecuado del juicio de la gerencia. También es importante que la documentación del auditor demuestre la aplicación de escepticismo profesional y que se obtengan las representaciones adecuadas de la gerencia.

Tópico	Resumen
Escepticismo profesional	<p>Es importante que se planee el enfoque y procedimientos de auditoría para preparar un entendimiento de la metodología y los supuestos clave de la gerencia, tales como aquellos relacionados con la identificación de los activos intangibles o los valores razonables de los activos adquiridos, los pasivos asumidos y la contraprestación transferida y ejercer un escepticismo profesional apropiado al evaluar su razonabilidad.</p> <p>El auditor no se limita a aceptar las explicaciones y la información de la gerencia, sino que corrobora sus explicaciones y obtiene evidencia adicional que las respalde o las refute.</p>
Sesgo de la gerencia	<p>El auditor examina las estimaciones contables en busca de sesgo y también evalúa si las circunstancias (por ejemplo, los incentivos y las presiones sobre la gerencia para que manipule los estados financieros) que generan el sesgo, si existe alguna, representan un riesgo de fraude. Documenta los indicadores de sesgo de la gerencia y la manera en la que el equipo de trabajo planea tratar los indicadores.</p>
Calidad de la documentación	<p>La documentación de auditoría debe tener la calidad y claridad suficiente para que un auditor con experiencia, que no esté previamente conectado al trabajo y que revise la documentación de auditoría en el futuro, pueda entender los procedimientos realizados, incluyendo los resultados y la evidencia de auditoría obtenida.</p>
Representaciones de la gerencia	<p>El auditor debe obtener representaciones por escrito de la gerencia y, cuando proceda, de los encargados del gobierno corporativo de la entidad, sobre si estos creen que los supuestos significativos que utilizaron para hacer las estimaciones contables son razonables.</p>

## **3. Preparación de un enfoque de auditoría**

### **3.1 Ejemplo de cuentas significativas**

Esta tabla incluye las cuentas significativas y revelaciones y aseveraciones pertinentes del conocimiento de las industrias intersectoriales de carácter general que están dentro del alcance de esta guía (nota 1). Esto ilustra los ejemplos más comunes y no tiene el propósito de ser una lista inclusiva. Además, puede ser apropiado incluir en el alcance otras cuentas significativas y revelaciones específicas de la industria o del cliente.

Estados Financieros	Cuenta significativa / revelación (1) (4)	Aseveraciones relevantes						¿Puede contener una estimación?
		I	Exi	Exa	Val	Pro	Pre	
Estado de situación financiera	Crédito mercantil	I	Exi	Exa	Val		Pre	S
	Activos intangibles	I	Exi	Exa	Val	Pro	Pre	S
	Inversiones en subsidiarias(2)	I	Exi	Exa	Val	Pro	Pre	S
	Participaciones no controladoras	I	Exi	Exa	Val	Pro	Pre	S
	Otras cuentas por pagar (3)	I	Exi	Exa	Val		Pre	S
Revelaciones	Revelación de combinaciones de negocios						Pre	S
	Revelación de activos contingentes y pasivos contingentes						Pre	S

Notas:

- (1) Por su naturaleza, las combinaciones de negocios pueden involucrar la adquisición o el supuesto de algún tipo de activo o pasivo, o la emisión de instrumentos de patrimonio y, por ello, probablemente sea necesario identificar cuentas significativas adicionales para algunos o todos los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio. Los ejemplos de cuentas y revelaciones significativas identificados anteriormente son los que pueden ser particularmente relevantes para ciertos elementos de la contabilización de las combinaciones de negocios.
- (2) La inversión en subsidiarias podría eliminarse de la consolidación de los estados financieros del grupo pero aún puede ser una cuenta significativa relevante para propósitos de la evaluación de los elementos de la combinación de negocios, como la contraprestación transferida, o para la auditoría de estados financieros separados.
- (3) En este contexto, otras cuentas por pagar hace referencia a la contraprestación diferida o contingente por pagar a los antiguos propietarios del negocio adquirido y/o otras cuentas por pagar relacionadas que surgen de la transacción de combinación de negocios, incluyendo los pasivos asumidos.
- (4) Existen otras cuentas significativas potenciales que pueden ser relevantes para elementos específicos de las combinaciones de negocios, pero que no se incluyen en los ejemplos de conocimiento general entre las industrias.

### 3.2 Evaluación del riesgo: Identificación, evaluación y respuesta al riesgo

Esta sección presenta guías sobre la fase de evaluación del riesgo de la auditoría de las combinaciones de negocios y provee ejemplos relevantes. Las combinaciones de negocios constituyen un área en la que es posible identificar un riesgo significativo.

#### 3.2.1 Desarrollo de nuestro entendimiento de la entidad

##### Guías

**Cuentas significativas:** Identificar si la entidad tiene alguna cuenta y determinar si son cuentas significativas. Identificar las aseveraciones relevantes para cada cuenta significativa.

Identificamos si una cuenta significativa contiene **una estimación** relacionada con las combinaciones de negocios, tal como la estimación del valor razonable de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos.

Realizar la **indagación requerida** a continuación con el personal de gerencia correspondiente y considerar las respuestas en el contexto de las estimaciones relacionadas a las combinaciones de negocios. Además, puede ser apropiado realizar **indagaciones adicionales** y estas se pueden incluir dentro del programa de indagaciones relevantes.

**Los elementos clave del entendimiento** de la entidad y su ambiente se documentan con base en los hallazgos de las indagaciones de evaluación del riesgo y otros procedimientos de evaluación.

**Entendimiento de las TI y los Controles Generales de TI:** Identificar si existen sistemas computacionales que respalden los procesos y datos usados en la contabilización de las combinaciones de negocios.

Cuando se planea confiar en controles de aplicación, identificar y probar los controles generales de TI que respaldan la operación continua de esos controles de aplicación.

### **3.2.2 Identificación e implicancias de un riesgo significativo**

#### **Guías**

Considerar si existe un **riesgo significativo** (riesgo inherente de error y/o riesgo de fraude significativo) relacionado con la(s) cuenta(s) significativa(s) y en particular si existe un riesgo significativo relacionado con la estimación.

**Combinaciones de negocios son un área en la que a menudo se identificará uno o más riesgos significativos. Ver el ejemplo de riesgo significativo a continuación.**

Si se ha identificado un riesgo significativo relacionado con las combinaciones de negocios, evaluar el **diseño y la implementación de los controles** sobre las cuentas y aseveraciones significativas relacionadas con ese riesgo se deben evaluar.

**Pruebas sustantivas:** Para las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos, además de otros procedimientos sustantivos, el equipo de trabajo evalúa cómo ha considerado la gerencia los supuestos o resultados alternativos.

**Ejemplos de riesgos significativos**

**Cuenta /  
revelación  
significativa**

Aseveraciones relevantes				
Contabilización de combinaciones de negocios  La adquisición de parte de la entidad de [negocio] es una transacción compleja debido a [factores relevantes], y la contabilización de las combinaciones de negocios incluye un juicio significativo e incertidumbres, lo que requiere una consideración especial de auditoría debido a la probabilidad y magnitud posible de la(s) [cuenta(s) significativa(s)].  Los factores a considerar que pueden aumentar la complejidad de la transacción incluyen:	Crédito mercantil Activos intangibles Propiedad, planta y equipo [otros activos] [otros pasivos] Revelación de combinaciones de negocios Revelación de activos contingentes y pasivos contingentes			
Valores razonables en una combinación de negocios - estimaciones contables de juicio.  La preparación de la estimación del valor razonable para [tipo de estimación] incluye juicios o incertidumbres significativos que requieren consideración especial de auditoría debido a la probabilidad y magnitud potencial de los errores de la valuación de [cuenta significativa].  Los elementos de una combinación de negocios que pueden verse afectados por el riesgo incluyen:	Crédito mercantil Activos intangibles Propiedad, planta y equipo [otros activos] [otros pasivos] Otras cuentas por pagar Participaciones no controladoras Revelación de activos contingentes y pasivos contingentes			

### 3.2.3 Participación de especialistas y expertos

#### Guías

Los siguientes factores pueden ayudar al auditor encargado del trabajo a decidir si debe solicitar la participación de **especialistas en valuación**:

- La materialidad, naturaleza y complejidad de las estimaciones, incluyendo las estimaciones del valor razonable y el riesgo de errores materiales a nivel de aseveraciones.
- Si la entidad ha desarrollado las estimaciones, incluyendo las estimaciones del valor razonable o si ha contratado los servicios de un experto de la gerencia.

Acordar el **alcance de la participación de los especialistas**. Por ejemplo, puede ser apropiado involucrar especialistas en la evaluación del análisis de la gerencia de la combinación de negocios, en particular para:

- La identificación y medición de los activos intangibles.
- La evaluación de las mediciones del valor razonable, como aquellas realizadas para los activos adquiridos, los pasivos asumidos y/o la contraprestación transferida.
- Cuando se considere necesario, desarrollar nuestra propia estimación o rango de estimaciones con propósitos comparativos para evaluar las estimaciones de la gerencia.

Indagar con la gerencia si la entidad utiliza los **expertos** de la gerencia en su contabilización de las combinaciones de negocios, incluyendo las estimaciones aplicables del valor razonable. Un experto de la gerencia es un individuo o una organización que posee habilidades, conocimientos y experiencia en un campo que no sea contabilidad o auditoría.

Si el equipo de trabajo planea usar el trabajo de un experto contratado o empleado por la entidad, documentamos nuestra **evaluación** de la competencia, las capacidades y la objetividad de ese experto de la gerencia.

### **3.3 Evaluación del riesgo: actividades del proceso y evaluación del control**

*Esta sección presenta una guía relacionada con las actividades del proceso y la evaluación del control. Es necesario que se obtenga un entendimiento de las actividades del proceso relacionadas con las cuentas significativas incluyendo, cuando son pertinentes, las actividades relacionadas con la forma en que la gerencia realiza las estimaciones contables. Además, cuando se identifica un riesgo significativo debemos evaluar el diseño y la implementación de los controles pertinentes para ese riesgo.*

#### **Guías**

Actividades de los procesos: Indagar con la gerencia e inspeccionar la documentación relevante para obtener un entendimiento de los procesos de la gerencia para las combinaciones de negocios (*incluyendo los sistemas de información usados, las responsabilidades, los plazos y métodos*).

**Revisión retroactiva** de las estimaciones: Debemos revisar el resultado de las estimaciones contables incluidas en los estados financieros del periodo anterior o, cuando corresponda, su re-estimación subsecuente para los fines del periodo actual.

Para una combinación de negocios, es menos probable que una revisión retroactiva sea relevante dado el propósito de la estimación. Sin embargo, puede ser aplicable a combinaciones de negocios que ocurrieron en el período anterior, en las que los montos provisionales están sujetos a re-estimación durante el período de medición.

**Enfoque planificado:** El auditor determina si evalúa o no los controles para cada cuenta significativa y aseveración relevante.

Identifica los **controles**, esto incluye, si corresponde, los controles de aplicaciones de TI como las configuraciones de los informes.

Si planea confiar en los controles, **evaluamos el diseño y la implementación** de esos controles.

Las **pruebas de la eficacia operativa** se realizan cuando se planea confiar en los controles.

### **3.4 Pruebas sustantivas**

Esta sección presenta ejemplos de los procedimientos sustantivos y guías. Los procedimientos sustantivos normalmente se documentan en un programa de auditoría.

#	Nombre abreviado	Descripción	Preparado por	Guías
Exa	Visión general de la adquisición			
1	Cédula de resumen de combinaciones de negocios	Obtener una cédula resumen de las transacciones de adquisición durante el período que muestre la entidad adquirida, la fecha de la adquisición y la contraprestación transferida. Realizar los siguientes procedimientos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar la exactitud matemática de la cédula resumen.</li> <li>• Cuadrar la cédula resumen con el mayor general y los estados financieros.</li> </ul>		*Debido a que este procedimiento está diseñado sólo para presentar una planilla para las cuentas significativas, no está considerado para tratar ninguna aseveración directamente.
2	Resumen de la transacción de adquisición e inspección del acuerdo de adquisición	Seleccionar las transacciones de adquisición para pruebas [a partir de la cédula resumen en el procedimiento #1] y realizar los siguientes procedimientos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtener un resumen de la adquisición</li> </ul>		Una entidad contabilizará cada combinación de negocios mediante la aplicación del método de la adquisición. La aplicación del método de la adquisición requiere: a) identificación del adquiriente; b) determinación de la fecha de adquisición;

		<p>de la gerencia que incluya los detalles de los antecedentes relevantes , y un análisis de los términos y las condiciones clave (como: el adquiriente legal, la adquirida legal, el adquiriente contable si es diferente, la fecha de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, la consideración transferida, si se formó una entidad nueva, los acuerdos o las opciones especiales de voto, cualquier otra estipulación relevante, etc.), así como los asientos contables respectivos.</p>		<p>c) reconocimiento y medición de los activos identificables, de los pasivos asumidos y cualquier interés no controladora en la adquirida; y</p> <p>d) reconocimiento y medición del crédito mercantil o ganancia por compra en términos muy ventajosos.</p>
2	<b>Resumen de la transacción de adquisición e inspección del acuerdo de adquisición</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inspeccionar una copia del acuerdo de adquisición, los documentos / acuerdos complementarios respectivos y los estados financieros más recientes, preferentemente auditados, y el balance de comprobación de la entidad adquirida (o las entidades, o los grupos de activos) usados como una base para la contabilidad de la adquisición.</li> <li>• Inspeccionar otros materiales relevantes relacionados con la transacción de adquisición, como materiales de diligencia debida, presentaciones y minutos del Directorio (y/o la gerencia), etcétera.</li> </ul>		<p>Si el acuerdo de adquisición posee términos y condiciones que están sujetos a interpretaciones diferentes, discutir la interpretación con la gerencia y/o el asesor legal de la entidad. Considerar la confirmación de los términos y las condiciones con:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• el vendedor;</li> <li>• el asesor legal de la entidad.</li> </ul>
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar el porcentaje de interés patrimonial adquirido y, si corresponde, la naturaleza y el monto de las participaciones no controladoras.</li> <li>• Realizar indagaciones con la gerencia para obtener un entendimiento de: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Los términos y las condiciones clave.</li> <li>• El propósito comercial de la transacción de adquisición.</li> <li>• La manera en la que se fijó el precio de la transacción.</li> <li>• Las políticas contables y los asientos contables relacionados con la transacción.</li> </ul> </li> </ul>		
B	<b>Identificación de una combinación de negocios</b>			
3	<b>Evaluar si la transacción es una combinación de negocios</b>	<p>[Para las transacciones de adquisición seleccionadas en el procedimiento #2] evaluar si la transacción cumple la definición de una combinación de negocios.</p> <p>Si es incierto que un negocio ha sido adquirido, realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Realizar indagaciones con la gerencia e inspeccionar la documentación relevante para obtener un entendimiento de su análisis y evaluación de si el conjunto de actividades y activos adquiridos en la transacción constituyen un negocio.</li> <li>• Consultar el análisis de la gerencia y otra documentación relevante e</li> </ul>	<p>Una combinación de negocios es una transacción u otro suceso en el que una adquirente obtiene el control de uno o más negocios. La entidad o entidades adquiridas o grupos de activos (la entidad o entidades que no corresponden a la adquirida).</p> <p>En muchos casos, esta evaluación será relativamente sencilla, especialmente si la entidad adquirida es un negocio establecido (por ejemplo, una empresa operativa completa). En otros casos, esta evaluación puede ser más compleja, por ejemplo en la adquisición de un grupo de activos o una parte de un negocio individual.</p> <p>Un negocio consiste de insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de crear productos. Aunque los negocios generalmente tienen productos, no se requiere que éstos sean un conjunto integrado para cumplir con las condiciones para ser considerados como</p>	

	<p>identificar si el grupo adquirido de actividades y activos incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• insumos identificables (recursos económicos) todo recurso económico que elabora, o tiene la capacidad de elaborar, productos si se les aplica uno o más procesos; y</li> <li>• procesos identificables (todo sistema, norma, protocolo, convención o regla) que aplicado a un insumo o insumos, elabora o tiene la capacidad de elaborar productos.</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Identificar si existe crédito mercantil presente en el grupo transferido de actividades y activos.</li> <li>• Evaluar si la naturaleza del grupo de actividades y activos adquiridos constituye un negocio.</li> </ul>	<p>un negocio. Los tres elementos de un negocio se definen de la forma siguiente:</p>	
		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los insumos, los procesos y productos que son el resultado de insumos y procesos aplicados a éstos que proporcionan o tienen la capacidad de proporcionar una rentabilidad de forma de dividendos, menores costos u otros beneficios económicos directamente a los inversores u otros propietarios, miembros o partícipes.</li> <li>• Cualquier insumo y proceso faltante.</li> <li>• Si los participantes del mercado tienen la capacidad de generar productos de las actividades y los activos adquiridos mediante la integración del negocio con sus propios insumos y procesos sin retraso o dificultad significativos.</li> </ul> <p>Si el conjunto integrado de actividades y activos se encuentra en una etapa de desarrollo, considerar si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ha comenzado las actividades principales planeadas;</li> <li>• tiene empleados, propiedad intelectual y otros insumos y procesos que pudieran aplicarse a dichos insumos;</li> <li>• busca un plan para elaborar productos; y</li> <li>• será capaz de acceder a clientes que comprarían los productos.</li> </ul> <p>Crédito mercantil: Puede existir una presunción rebatible que un grupo de activos en el que está presente crédito mercantil sea un negocio. Sin embargo, no es necesario que un negocio tenga crédito mercantil.</p>	
		Cuando los activos netos adquiridos, o la entidad cuya participación se adquirió, no sean un negocio, la entidad que informa contabilizará la transacción u el otro suceso como la adquisición de un activo. Si no es una combinación de negocios no es apropiado contabilizar la transacción como una combinación de negocios.	
4	<b>Identificación de transacciones de control común</b>	<p>[Para las transacciones de adquisición seleccionadas en el procedimiento #2], realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Indagar con la gerencia acerca de si existe alguna relación de control común relevante para la adquisición.</li> </ul>	<p>Una transacción bajo control común ocurre cuando una persona física o un grupo de personas físicas que actúen conjuntamente bajo un acuerdo contractual tengan colectivamente el control en última instancia de todas las entidades que son partes en la transacción, y que el control no sea transitorio.</p> <p>Las transacciones bajo control común se encuentran excluidas y por lo tanto, esta guía no es necesariamente</p>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Inspeccionar un cuadro de la estructura organizacional de la entidad adquiriente.</li> <li>• Examinar el registro de partes relacionadas y afiliadas.</li> <li>• Evaluar si las partes de la transacción se encuentran bajo control común.</li> </ul>		aplicable a esas transacciones.
5	<b>Identificación de la formación de negocios conjuntos</b>	[Para las transacciones de adquisición seleccionadas en el procedimiento #2], realizar los siguientes procedimientos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Indagar con la gerencia acerca de la naturaleza de las partes de la transacción y si existe alguna relación de negocio conjunto o se prevé una.</li> <li>• Inspeccionar el acuerdo de adquisición y cualquier acuerdo contractual relacionado para determinar si la nueva entidad está sujeta a control conjunto.</li> <li>• Examinar la estructura organizacional de la entidad adquirida por el período después de la transacción.</li> <li>• Evaluar si las partes de la transacción forman un negocio conjunto.</li> </ul>		Un acuerdo conjunto es un acuerdo por el cual dos o más partes mantienen control conjunto. Un negocio conjunto es un acuerdo conjunto mediante el cual las partes que tienen control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos del acuerdo. La formación de negocios conjuntos se excluye, por lo tanto, esta guía no necesariamente aplica a esas transacciones.
C	<b>Identificación del adquiriente y determinación de la fecha de adquisición</b>			
6	<b>Identificación de la adquiriente</b>	[Para las combinaciones de negocios identificadas en el procedimiento #3], inspeccionar el resumen de la adquisición para identificar qué entidad se ha identificado como la adquiriente en la combinación de negocios.  Indagar con la gerencia e inspeccionar el acuerdo de adquisición y otra documentación relevante para obtener un entendimiento de algún factor relevante que afecte la identificación de la adquiriente.  Evaluar si la identificación de la adquiriente es apropiada.		En cada combinación de negocios, una de las entidades que se combinan deberá identificarse como la adquiriente. Para identificar la adquiriente, esta es la entidad que obtiene el control de la adquirida. En la mayoría de las combinaciones de negocio, identificar la adquiriente es simple ya que será claro cuál de las entidades que se combinan ha obtenido control.  Para identificar a la entidad adquiriente deberá determinarse quien tiene el control.
7	<b>Determinación de la fecha de adquisición</b>	[Para las combinaciones de negocios identificadas en el procedimiento #3], realizar los siguientes procedimientos: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtener una cédula de la gerencia que identifique el número de acciones, el precio de compra y la fecha de compra de las acciones mantenidas por la entidad en la adquirida.</li> <li>• Vauclear los detalles de la cédula con el acuerdo de adquisición, las asesorías de compra de inversiones u otra evidencia apropiada.</li> <li>• Examinar si el acuerdo de adquisición se ha ejecutado apropiadamente por cada parte involucrada en la transacción, cuándo fue ejecutado apropiadamente y si se ejecutó durante el período.</li> <li>• Evaluar lo apropiado de la fecha de adquisición identificada por la gerencia y evaluar si se ha contabilizado la combinación de negocios en el período contable apropiado.</li> </ul>		La identificación de la fecha de adquisición es importante ya que es la fecha: <ul style="list-style-type: none"> <li>• que determina el período contable en que se reconocerá la combinación de negocios;</li> <li>• en la que se realizan las mediciones de valor razonable aplicables;</li> <li>• desde la que comienza el período de medición;</li> <li>• desde la que comienza la contabilización posterior a la adquisición.</li> </ul> La adquiriente identificará la fecha de adquisición, que es aquella en la que se obtiene el control de la adquirida.
8	<b>Identificación y</b>	[Para combinaciones de negocios identificadas en		Si la adquiriente ha obtenido control sobre una entidad

	<b>evaluación de las adquisiciones por etapas (adquisiciones por pasos)</b>	<p>el procedimiento #3], realizar el siguiente procedimiento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Indagar con la gerencia e inspeccionar los organigramas y estados financieros del grupo para identificar si se mantuvo alguna participación en el patrimonio de la adquirida, indicando que puede haberse producido una adquisición por pasos.</li> </ul> <p>Cuando ha existido una adquisición por pasos, realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Obtener la medición del valor razonable de la gerencia de la participación previamente tenida en el patrimonio de la adquirida y evaluar si el valor razonable se registra a su monto apropiado.</li> <li>Obtener un cálculo de la ganancia o pérdida resultante y volver a realizar el cálculo.</li> <li>Evaluar si se ha clasificado y presentado apropiadamente la ganancia o pérdida.</li> </ul>	<p>como resultado de la adquisición de acciones en una serie de dos o más transacciones, la adquisición es contabilizada como una combinación de negocios realizada por etapas (a la que también se refiere a veces como “adquisición por pasos”). En este caso, la fecha de adquisición (y la fecha desde que la adquisición por pasos es contabilizada como una combinación de negocios) es la fecha en que la entidad adquiriente obtiene el control.</p> <p>En una combinación de negocios realizada por etapas, la adquiriente medirá nuevamente su participación previamente tenida en el patrimonio de la adquirida por su valor razonable en la fecha de adquisición y reconocerá la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el resultado del período.</p> <p>En períodos anteriores sobre los que se informa, la adquiriente pudo haber reconocido en otro resultado integral los cambios en el valor de su participación en el patrimonio de la adquirida (por ejemplo, un activo financiero disponible para la venta). Si así fuera, el importe que fue reconocido en otro resultado integral deberá reconocerse sobre la misma base que se requeriría si la adquiriente hubiera dispuesto directamente de la anterior participación mantenida en el patrimonio.</p>
D	<b>Contraprestación transferida</b>		En una combinación de negocios sencilla, la contraprestación transferida puede solo constar de efectivo transferido por la adquiriente.
9	<b>Contraprestación transferida para una combinación de negocios</b>	<p>[Para las combinaciones de negocios identificadas en el procedimiento #3], obtener una cédula que detalle los componentes de la contraprestación transferida para la combinación de negocios y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Verificar la exactitud matemática de la cédula.</li> <li>Rastrear los montos de las contraprestaciones con el acuerdo de adquisición y otra documentación fuente, según corresponda.</li> <li>Si los términos y las condiciones relacionados con la contraprestación transferida están sujetos a interpretaciones diferentes, discutir la interpretación de la gerencia y el efecto potencial de alternativas con la gerencia y/o el asesor legal de la entidad.</li> <li>Examinar si los activos, pasivos o el patrimonio emitidos que forman parte de la contraprestación transferida se miden al valor razonable a la fecha de adquisición (excepto por concesiones de reemplazo de pago basado en acciones).</li> <li>Rastrear cualquier ganancia o pérdida sobre la nueva medición de los activos y pasivos que forman parte de la contraprestación transferida en el resultado.</li> </ul>	<p>Los componentes de la contraprestación transferida pueden detallarse en el acuerdo de adquisición y/o en una declaración de finalización para la transacción.</p> <p>Son ejemplos de formas potenciales de contraprestación el efectivo, otros activos, un negocio o una subsidiaria de la adquiriente, contraprestaciones contingentes, instrumentos de patrimonio ordinarios o preferentes, opciones, certificados de opción para suscribir títulos (warrants) y participaciones de miembros de entidades mutualistas.</p> <p>La contraprestación transferida en una combinación de negocios, incluyendo la contraprestación contingente, se mide al valor razonable a la fecha de adquisición, con la excepción de concesiones de reemplazo de pago basado en acciones que son valoradas a mediciones basadas en el mercado. Cualquier ganancia o pérdida resultante es reconocida en resultados.</p> <p>Algunas veces, se puede realizar una combinación de negocios sin la transferencia de una contraprestación. En esos casos, considerar las circunstancias que generan la transacción y si se ha contabilizado de manera apropiada.</p>
9	<b>Contraprestación transferida para una combinación de negocios</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Examinar si alguna parte de la contraprestación se transfirió a la adquirida en vez de a los antiguos propietarios de la adquirida y evaluar si ha sido contabilizada de forma</li> </ul>	

		a apropiada.		
10	<b>Examen de la contraprestación transferida - efectivo</b>	En el caso de contraprestaciones en efectivo, verificar el pago con el estado de cuenta bancario o con otra evidencia adecuada del desembolso.		Considerar la fecha de transferencia de los fondos y evaluar si ha tenido algún efecto en la determinación de la fecha de adquisición para propósitos contables.
11	<b>Examen de la contraprestación transferida – otros activos que no son efectivos</b>	<p>[Consultar la cédula sobre contraprestación transferida en el procedimiento #9], obtener una cédula de la contraprestación transferida de activos distintos al efectivo al vendedor, detallando el importe en libros y el valor razonable (a la fecha de adquisición).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar la exactitud matemática de la cédula.</li> <li>• Conciliar el total con [cédula de la contraprestación transferida].</li> </ul> <p>Seleccionar las partidas para pruebas y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Conciliar el importe en libros del activo con el mayor general y otra documentación fuente de respaldo.</li> <li>• Repetir los cálculos de la ganancia o pérdida reconocida en resultados por la contraprestación transferida de activos distintos al efectivo al vendedor comparando el importe en libros del activo con su medición del valor razonable.</li> <li>• Obtener la medición del valor razonable del activo efectuada por la gerencia y evaluar si el valor razonable se registra a un monto apropiado.</li> </ul>		<p>Los activos distintos al efectivo transferidos por la adquiriente a cambio del control sobre la adquirida como parte de la contraprestación por la combinación de negocios.</p> <p>Una ganancia o pérdida reconocida en resultados por la contraprestación transferida de activos distintos al efectivo al vendedor no incluye una ganancia o pérdida por activos y pasivos transferidos a la adquirida en vez de a sus propietarios anteriores.</p>
12	<b>Examen de la contraprestación – contraprestación contingente</b>	<p>[Consultar la cédula sobre contraprestación transferida en el procedimiento #9], obtener una cédula de la contraprestación contingente transferida por la adquiriente a cambio del control sobre la adquirida que detalle el importe en libros y el valor razonable (a la fecha de adquisición).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar la exactitud matemática de la cédula.</li> <li>• Conciliar el total con [cédula de la contraprestación transferida].</li> </ul> <p>Seleccionar las partidas para pruebas y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inspeccionar el acuerdo de adquisición para verificar la existencia de alguna contraprestación transferida y obtener un entendimiento de los términos y las condiciones de la contingencia.</li> <li>• Evaluar si la contraprestación contingente es clasificada de forma apropiada como un pasivo o patrimonio.</li> <li>• Conciliar el importe en libros de la contraprestación transferida con un cálculo u otra fuente de documentación. <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ Repetir el cálculo de la contraprestación contingente, si corresponde.</li> </ul> </li> <li>• Obtener la medición del valor razonable de la gerencia de la contraprestación</li> </ul>		<p>Generalmente, una obligación de la adquirente de transferir activos adicionales o instrumentos de patrimonio a los anteriores propietarios de una adquirida como parte de un intercambio para el control de ésta si ocurren determinados sucesos futuros o se cumplen ciertas condiciones. Sin embargo, la contraprestación contingente también puede dar a la adquirente el derecho a recuperar contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones.</p> <p>La contingencia podría, por ejemplo, estar basada en ganancias, precio del instrumento, o el (no) cumplimiento de un hito, como la autorización regulatoria de una droga.</p> <p>La contraprestación contingente es reconocida al valor razonable a la fecha de adquisición. Se clasifica como pasivo o como patrimonio basándose en las definiciones de instrumentos de patrimonio o de pasivo financiero.</p>

		<p>transferida y evaluar si el valor razonable se registra a un monto apropiado.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Examinar si la compensación posterior a la adquisición se excluye de la contraprestación transferida, si la contraprestación es pagadera contingente al empleo continuo.</li> </ul>		
12	<b>Examen de la contraprestación – contraprestación contingente</b>			Cuando el vendedor del negocio es también un empleado después de la combinación, es probable que sea necesario que parte o todo el monto de la contraprestación contingente sea contabilizado como una remuneración separada de la combinación de negocios. Por ejemplo, si las condiciones del empleo que continúa del accionista que vende se especifican en el acuerdo de adquisición y la contraprestación se pierde si se cesa en el empleo, los pagos contingentes son remuneraciones por servicios posteriores a la adquisición.
Exi	<b>Determinación que forma parte de la combinación de negocios</b>			
13	<b>Transacciones que son parte de la adquisición</b>	<p>Indagar con la gerencia respecto a si existían transacciones celebradas entre la adquirida anteriores a la transferencia del control, como contratos a futuro para adquirir un interés. Obtener una lista de esas transacciones, seleccionar partidas para pruebas y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Indagar con la gerencia e inspeccionar la documentación correspondiente para obtener un entendimiento de: <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ Los términos y las condiciones clave.</li> <li>◦ El objetivo comercial de la transacción y cómo se relaciona con la combinación de negocios.</li> <li>◦ Cómo se fijó el precio de la transacción.</li> <li>◦ Las políticas contables y los asientos contables relacionados con la transacción.</li> </ul> </li> </ul> <p>Evaluar si la transacción se ha contabilizado apropiadamente.</p>		
14	<b>Exclusiones de la contraprestación transferida</b>	<p>[Consultar la cédula sobre contraprestación transferida en el procedimiento #9] y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inspeccionar la cédula y evaluar si lo siguiente se excluye de manera apropiada de la contraprestación transferida para la combinación de negocios: <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ Transacciones individuales, incluyendo:</li> <li>◦ La cancelación de relaciones preexistentes entre la adquiriente y la adquirida.</li> <li>◦ La remuneración por servicios futuros que serán provistos por empleados o propietarios</li> </ul> </li> </ul>		<p>Es probable que una transacción realizada por la adquiriente o en nombre de ella o principalmente en beneficio de esta o de la entidad combinada, y no fundamentalmente en beneficio de la adquirida (o sus anteriores propietarios) antes de la combinación, sea una transacción separada. Los siguientes son ejemplos de transacciones separadas a las que no se les debe aplicar el método de la adquisición:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Una transacción que, de hecho, cancela relaciones preexistentes entre la adquiriente y la adquirida.</li> <li>• Una transacción que remunera a los empleados o a los anteriores propietarios de la adquirida por servicios futuros, incluyendo las concesiones de reemplazo de pago basado en acciones que son compensaciones por servicios</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>anteriores de la adquirida.</li> <li>• Los reembolsos a la adquirida por el pago de cualquiera de los costos de la adquiriente relacionados con la adquisición.</li> <li>• Los costos relacionados con la adquisición de la adquiriente.</li> <li>• Pérdidas futuras u otros costos en que se espera incurrir como resultado de la combinación de negocios.</li> <li>• Inspeccionar los términos del acuerdo de adquisición, los acuerdos de compensación con los empleados y cualquier otro acuerdo entre la adquiriente y la adquirida o sus propietarios anteriores para determinar si existe alguna transacción individual.</li> <li>• Evaluar si alguna transacción individual identificada se ha excluido de manera apropiada de la contraprestación transferida.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>futuros.</li> <li>• Una transacción que reembolsa a la adquirida o a sus anteriores propietarios por el pago de los costos de la adquiriente relacionados con la adquisición.</li> </ul>
15	<b>Relaciones preexistentes con la adquirida</b>	<p>[Para combinaciones de negocios identificadas en el procedimiento #3], indagar con la gerencia e inspeccionar la documentación correspondiente (por ejemplo, los contratos con los clientes / proveedores, arrendamientos, etc.) para identificar si la entidad posee alguna transacción que surja de relaciones preexistentes con la adquirida en relación con el período antes de que comiencen las negociaciones por la combinación de negocios.</p> <p>Obtener una lista de cualquiera de esas transacciones y evaluar si la lista está completa y es exacta, incluyendo la comparación con las relaciones identificadas en el período corriente o anterior. Seleccionar las partidas para pruebas y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtener detalles de la naturaleza, los plazos y el monto de la transacción, y detalles de cómo se reconoció la transacción inmediatamente antes de la adquisición.</li> <li>• Examinar si la transacción se relacionaba con la adquisición.</li> <li>• Evaluar si se ha contabilizado apropiadamente la transacción.</li> </ul>	<p>La adquiriente consolida a la adquirida después de la combinación de negocios y por lo tanto, las relaciones preexistentes son canceladas efectivamente como resultado de la combinación de negocios, generalmente, esas transacciones se eliminan en los estados financieros consolidados. Por lo tanto, esas relaciones preexistentes se contabilizan por separado de la combinación de negocios.</p> <p>Para determinar si una transacción es parte del intercambio por la adquirida o es una transacción separada de la combinación de negocios, la adquirente considerará los siguientes factores, que no son ni mutuamente excluyentes ni individualmente concluyentes:</p> <p>(a) las razones para la transacción;</p> <p>(b) quién inició la transacción;</p> <p>(c) el calendario de la transacción.</p>
15	<b>Relaciones preexistentes con la adquirida</b>		<p>La adquiriente y la adquirida pueden tener una relación preexistente u otro acuerdo antes de que comienzan las negociaciones de la combinación de negocios, o pueden celebrar un acuerdo durante las negociaciones que sea separado de la combinación de negocios. En cualquier situación, la adquiriente identifica cualquier monto que no sea parte de los que la adquiriente y la adquirida (o sus anteriores propietarios) intercambiaron en la combinación de negocios, es decir, los montos que no son parte del intercambio por la adquirida. Considerar relaciones identificadas como resultado de procedimientos de auditoría de años actuales o pasados que indiquen la existencia de alguna relación preexistente.</p> <p>La adquiriente reconoce como parte de la aplicación del método de adquisición sólo la contraprestación transferida por la adquirida y los activos adquiridos y pasivos asumidos en el intercambio por la adquirida.</p> <p>Considerar si algunas de las relaciones identificadas</p>

			pueden representar derechos readquiridos.
16	<b>Cancelación de relaciones preexistentes - contractuales</b>	<p>Inspeccionar el acuerdo de adquisición y otros documentos relevantes para identificar si las entidades que se combinan poseen alguna relación contractual preexistente que fuera cancelada efectivamente como resultado de la combinación de negocios. Para cualquier relación identificada, seleccionar contratos para pruebas y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtener la estimación de la gerencia del monto por el cual el contrato es favorable o desfavorable desde la perspectiva de la adquiriente si se compara con la fijación de precios de transacciones de mercado actuales en las mismas condiciones o similares.</li> <li>• Inspeccionar los contratos correspondientes y conciliar el importe de las cláusulas de cancelación establecidas (si hubiese) disponibles para la contraparte para la que el contrato no es favorable.</li> <li>• Recalcular la ganancia o pérdida reconocida por la cancelación de la relación contractual preexistente.</li> <li>• Examinar si la cancelación de la relación contractual preexistente es excluida de manera apropiada de la consideración transferida, y la ganancia o pérdida se presenta individualmente en resultados.</li> </ul>	<p>Una relación contractual preexistente puede, por ejemplo, ser entre el proveedor y el cliente, un arrendador y un arrendatario, un licenciatario y un licenciatario; etcétera. La ganancia o pérdida de la cancelación de una relación contractual preexistente es medida como la menor de (i) y (ii):</p> <p>(i) El importe por el que el contrato sea favorable o desfavorable desde la perspectiva del adquiriente si se compara con las condiciones para transacciones de mercado corrientes (no comerciales) de partidas iguales o similares. (Un contrato desfavorable es aquél que lo es en términos de condiciones de mercado corrientes. No es necesariamente un contrato oneroso en que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones comprometidas, son mayores que los beneficios que se esperan recibir del mismo).</p> <p>(ii) El importe de cualquier cláusula de cancelación señalada en el contrato de la que pueda disponer la otra parte a quién el contrato le es desfavorable.</p>
16	<b>Cancelación de relaciones preexistentes - contractuales</b>		<p>Si (ii) es menor que (i), la diferencia se incluirá como parte de la contabilización de la combinación de negocios.</p> <p>Considerar la realización de procedimientos adicionales relativos a las mediciones del valor razonable en una combinación de negocios, para evaluar si la valoración del componente no comercial de un contrato se registra a un monto apropiado.</p>
17	<b>Cancelación de relaciones preexistentes – no contractuales</b>	<p>Inspeccionar el acuerdo de adquisición y otros documentos pertinentes para determinar si las entidades que se combinan poseen alguna relación no contractual preexistente que fuera cancelada efectivamente como resultado de la combinación de negocios. Para alguna relación identificada, seleccionar partidas para pruebas y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Indagar con la gerencia y obtener la documentación correspondiente para entender la naturaleza de la relación no contractual preexistente.</li> <li>• Obtener la medición del valor razonable de la gerencia (a la fecha de adquisición) de la relación no contractual preexistente y evaluar si el valor razonable se registra a un monto apropiado.</li> <li>• Conciliar el valor en libros (si lo hubiese) del activo o pasivo que surge de la relación no contractual preexistente con el mayor general.</li> <li>• Repetir el cálculo de la ganancia o pérdida reconocida por la cancelación de la relación no contractual preexistente comparando el valor en libros (si lo hubiese) del activo o pasivo relacionado con su valor razonable.</li> </ul>	<p>Una relación no contractual preexistente puede, por ejemplo, ser entre el demandante y demandado en un juicio.</p> <p>La ganancia o pérdida por la cancelación de una relación no contractual preexistente es medida al valor razonable.</p> <p>Considerar la realización de procedimientos adicionales relativos a las mediciones del valor razonable en una combinación de negocios, para evaluar si la medición del valor razonable de la relación no contractual se registra a un monto apropiado.</p>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examinar si la cancelación de la relación no contractual preexistente se excluye de manera apropiada de la consideración transferida, y la ganancia o pérdida se presenta por separado en resultados.</li> </ul>		
18	<b>Costos relacionados con la adquisición</b>	<p>[Para combinaciones de negocios identificadas en el procedimiento #3], obtener una cédula que detalle el importe y los tipos de costos relacionados con la adquisición.</p> <p>Indagar con la gerencia e inspeccionar la documentación correspondiente para determinar si la cédula está completa, en particular, considerar si los costos relacionados con la adquisición pagados por la adquirida o los accionistas que venden se han identificado, si los hubiesen, y están incluidos en la cédula.</p> <p>Seleccionar las partidas para pruebas y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vauchear la factura u otra documentación relevante.</li> <li>• Evaluar si el costo incurrido para efectuar una combinación de negocios se excluye de forma apropiada de la contraprestación transferida y se registra en gastos en el período en el que se incurre, a menos que califique para capitalización bajo otra norma o se incurriera en el costo para emitir instrumentos de deuda o patrimonio.</li> </ul>	<p>Los costos relacionados con la adquisición incurridos por una adquiriente para efectuar una combinación de negocios no son parte de la contraprestación transferida. Son contabilizados como gasto en el período en que se incurren.</p> <p>Los costos relacionados con la adquisición en que incurre la adquiriente para efectuar la combinación de negocios pueden incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• honorarios de búsqueda;</li> <li>• o de consultoría de asesoramiento, jurídicos, contables, de valoración y otros;</li> <li>• costos generales de administración, incluyendo los de mantener un departamento interno de adquisiciones;</li> <li>• el costo de registro y emisión de títulos de deuda y patrimonio.</li> </ul> <p>Si los costos relacionados con la adquisición en que incurre, o en esencia a nombre de una adquiriente, son pagados por la adquirida o los accionistas que venden, esos costos también son contabilizados como una transacción separada y no son parte de la contabilización de la combinación de negocios.</p>	
E(i)	<b>Activos identificables adquiridos y pasivos asumidos – reconocimiento, clasificación y medición</b>			
19	<b>Integridad de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos</b>	<p>[Para combinaciones de negocios identificadas en el procedimiento #3], obtener una cédula de activos identificables adquiridos y pasivos asumidos y realizar lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Comparar la cédula con: <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ El acuerdo de adquisición.</li> <li>◦ El estado de situación financiera (auditado) de la adquirida a la fecha de adquisición o cerca de ésta, pero antes de cualquier ajuste contable de la adquisición, si está disponible.</li> <li>◦ Examinar si algún activo o pasivo (incluyendo activos y pasivos contingentes) está incluido en esos documentos pero se excluye de la cédula de activos identificables adquiridos y pasivos asumidos; o en la cédula de activos identificables adquiridos y pasivos asumidos, pero que no esté en esos documentos.</li> </ul> </li> <li>• Indagar con la gerencia y otro personal pertinente de la entidad (legal, etc.) en relación con los contratos que se asumen, los contratos de arriendo, pasivos contingentes de la adquirida, etc. y examinar si se presentan de manera apropiada en la cédula de activos adquiridos y pasivos asumidos</li> </ul>	<p>Una cédula de activos adquiridos y pasivos asumidos identificables debe incluir todos los activos contingentes y pasivos contingentes asumidos, y que muestren los importes en libros históricos de la adquirida a la fecha de adquisición. Esta cédula puede ser un balance de comprobación a la fecha de la adquisición, y en este caso considerar si los pasivos y activos contingentes se identifican de manera apropiada.</p> <p><i>Principio de reconocimiento:</i> A la fecha de adquisición, la adquiriente reconocerá, por separado del crédito mercantil, los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida.</p> <p>Los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos que cumplen con las siguientes condiciones son reconocidos como parte de la contabilidad de la adquisición:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• cumplen con la definición de activos y pasivos del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros; y</li> <li>• son intercambiados como parte de la combinación de negocios y no como una transacción separada.</li> </ul>	

		identificables.		
19	<b>Integridad de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Comparar las políticas contables de la adquirida con las políticas contables de la adquiriente y evaluar si alguna diferencia detectada puede indicar la existencia de activos y pasivos que no sean reconocidos por la adquirida pero que hubiesen sido reconocidos si se hubiese aplicado la política contable correspondiente de la adquiriente.</li> <li>Evaluar si la cédula de activos adquiridos y pasivos asumidos identificables está completa y es exacta.</li> </ul>		<p>La aplicación por parte de la adquirente del principio y de las condiciones de reconocimiento puede dar lugar a la contabilización de algunos activos y pasivos que la adquirida no haya reconocido previamente como tales en sus estados financieros.</p> <p>Existen excepciones limitadas del principio y condiciones de reconocimiento.</p>
20	<b>Clasificación de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos</b>	Consultar la cédula de activos identificables adquiridos y pasivos asumidos y evaluar si se han clasificado de manera apropiada los activos adquiridos y pasivos asumidos, incluyendo alguna designación de instrumentos de cobertura adquiridos.		<p>Las clasificaciones son realizadas sobre la base de los acuerdos contractuales, de las condiciones económicas, de sus políticas contables o de operación y de otras condiciones pertinentes tal como existan en la fecha de la adquisición.</p> <p>Las clasificaciones adoptadas son consistentes con las políticas contables existentes de la adquiriente, o pueden potencialmente requerir la revelación de nuevas políticas contables cuando la entidad no mantuvo anteriormente las partidas correspondientes.</p>
21	<b>Medición de activos identificables adquiridos y pasivos asumidos</b>	<p>Consultar la cédula de activos identificables adquiridos y pasivos asumidos y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Conciliar los montos con el estado de situación financiera (auditado) de la adquirida a la fecha de la adquisición.</li> <li>Para los importes medidos al valor razonable, seleccionar las partidas para pruebas y obtener la medición del valor razonable de la gerencia de la partida. Evaluar si el valor razonable se registra a un monto apropiado.</li> <li>Analizar la cédula e identificar si existe alguna partida para la que aplique una excepción de (reconocimiento y) medición al valor razonable. Seleccionar las partidas para pruebas y realizar los siguientes procedimientos: <ul style="list-style-type: none"> <li>Indagar con la gerencia para entender la base adoptada para (el reconocimiento y) la medición de la partida.</li> <li>Obtener la documentación relevante del importe al que se registra la partida.</li> <li>Evaluar si la partida se ha contabilizado de manera apropiada.</li> </ul> </li> <li>Indagar con la gerencia para entender la naturaleza y el alcance de cualquier contrato asumido, seleccionar contratos para pruebas y evaluar si el contrato puede ser oneroso y si es así, si se ha reflejado de manera apropiada en la medición del valor razonable registrada para el contrato.</li> </ul>		<p><i>Principio de medición:</i> La adquiriente medirá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a los valores razonables en la fecha de su adquisición, con limitadas excepciones.</p>
22	<b>Integridad y exactitud de los activos</b>	Obtener una cédula de activos intangibles adquiridos en la combinación de negocios y realizar los siguientes procedimientos:		Los activos intangibles identificables de forma separada pueden incluir, por ejemplo, una marca, una patente, una relación con el cliente.

	<b>intangibles identificables</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar la exactitud matemática de la cédula.</li> <li>• Conciliar la cédula con la cédula de activos adquiridos identificables y pasivos asumidos.</li> <li>• Indagar con la gerencia sobre el proceso y los resultados de activos intangibles adquiridos identificables a través de la combinación de negocios y examinar la cédula de activos intangibles identificados. Evaluar si se han considerado todos los tipos aplicables de activos intangibles.</li> <li>• Comparar la cédula de activos intangibles con otras fuentes y nuestro entendimiento del negocio de la adquirida para evaluar si se han identificado los activos intangibles de forma coherente. Otras fuentes pueden incluir el acuerdo de adquisición, los estados financieros más recientes de la adquirida, los documentos preliminares de la transacción, los informes y las presentaciones de diligencia debida sobre la transacción al Directorio (o alta gerencia, según corresponda) en relación con la transacción.</li> <li>• Comparar la naturaleza y el valor de los activos intangibles en el resumen de activos intangibles adquiridos con una lista de activos intangibles ya mantenidos por la entidad. Evaluar si se ha seguido un enfoque coherente para identificar y estimar el valor razonable de los activos intangibles.</li> </ul>	<p>Para que un activo intangible se reconozca (de forma separada al crédito mercantil) debe ser "identifiable". Un activo es identifiable si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo; o</li> <li>• surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.</li> </ul> <p>Considerar el uso de un especialista de valoración para ayudar en la evaluación de la integridad y lo adecuado de los activos intangibles identificables reconocidos por la gerencia.</p>
22	<b>Integridad y exactitud de los activos intangibles identificables</b>	<p>Seleccionar las partidas para pruebas y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Indagar con la gerencia e inspeccionar la documentación correspondiente relacionada con las razones para reconocer la partida como un activo intangible, incluyendo si el activo intangible es reconocido de forma separada del crédito mercantil debido a que es separable o cumple con los criterios contractuales y legales.</li> <li>• Evaluar si es apropiado reconocer el activo intangible.</li> </ul>	
23	<b>Restructuración de provisiones al momento de la adquisición</b>	<p>Examinar si existía alguna provisión por restructuración mantenida por la adquirida antes de la adquisición, mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las indagaciones con la gerencia (incluyendo la gerencia de la adquirida si corresponde).</li> <li>• La inspección del acuerdo de adquisición u otra documentación correspondiente.</li> <li>• La inspección de los estados financieros / las cuentas de la gerencia antes de la adquisición de la adquirida.</li> </ul> <p>En las que esas provisiones estaban establecidas, seleccionar partidas para pruebas y obtener un cálculo de la provisión. Realizar los siguientes</p>	<p>Las provisiones por restructuración incluyen provisiones para terminar o reducir las actividades de la adquirida. No se reconocen pasivos por pérdidas futuras u otros costos en que se incurrirá como resultado de la combinación de negocios (por ejemplo, los costos en que la adquiriente espera suceder en el futuro, pero no está obligada a, tener para efectuar su plan de abandonar una actividad de una adquirida o para terminar el empleo de empleados de la adquirida o para reubicarlos) como parte de la aplicación del método de la adquisición. En su lugar, la adquiriente reconocerá estos costos en sus estados financieros posteriores a la combinación.</p>

	<p>procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Volver a realizar el cálculo.</li> <li>• Conciliar la provisión con la cédula de activos identificables adquiridos y pasivos asumidos.</li> <li>• Indagar con la gerencia para entender la naturaleza y el propósito de la provisión e inspeccionar la documentación pertinente.</li> <li>• Evaluar si se reconoció la provisión de acuerdo con la política de contabilidad de la entidad y si continúa siendo apropiada para reconocerla a la fecha de adquisición.</li> </ul>		
E(ii)	<b>Activos adquiridos identificables y pasivos asumidos - excepciones a los principios de reconocimiento y/o medición</b>		<p>Se especifican los tipos de activos identificables y de pasivos que incluyen partidas y se proporcionan excepciones limitadas del principio y condiciones de reconocimiento.</p>
24	<b>Pasivos contingentes asumidos</b>	<p>Examinar si existía algún pasivo contingente mantenido por la adquirida antes de la adquisición, mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las indagaciones con la gerencia (incluyendo la gerencia de la adquirida si corresponde).</li> <li>• La inspección del acuerdo de adquisición u otra documentación relevante.</li> <li>• La inspección de las revelaciones en los estados financieros / las cuentas de la gerencia antes de la adquisición de la adquirida.</li> </ul> <p>Consulta la cédula de activos intangibles y los pasivos asumidos y seleccionar los pasivos contingentes para prueba. Realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Obtener la medición del valor razonable de la gerencia del pasivo contingente y evaluar si el valor razonable es registrado en un monto apropiado.</li> <li>• Evaluar si la entidad ha contabilizado apropiadamente los pasivos contingentes adquiridos en la combinación de negocios.</li> </ul>	<p><b>Excepción de reconocimiento</b></p> <p>El requerimiento de provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes no se aplicará para determinar qué pasivos contingentes se han de reconocer en la fecha de la adquisición. En su lugar la adquirente reconocerá en la fecha de la adquisición un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios si es una obligación presente que surja de sucesos pasados y su valor razonable pueda medirse con fiabilidad. Por ello, la adquirente reconocerá un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios en la fecha de la adquisición, incluso cuando no sea probable que para cancelar la obligación vaya a requerirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.</p>
25	<b>Activos y pasivos por impuestos diferidos adquiridos.</b>	<p>Obtener una cédula de cualquier activo y pasivo por impuesto diferido reconocido como parte de la contabilización de adquisiciones realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar la exactitud matemática del cálculo de los activos y pasivos por impuestos diferidos, con base en las tasas tributarias aplicables a las diferencias temporarias brutas.</li> <li>• Examinar si los activos y pasivos diferidos adquiridos han sido contabilizados como parte de la contabilización de adquisiciones y, por lo tanto, se incluyen en la determinación del crédito mercantil</li> <li>• Conciliar las diferencias temporarias significativas con los cálculos / la</li> </ul>	<p><b>Excepción de reconocimiento y medición</b></p> <p>La adquirente reconocerá y medirá un activo o un pasivo por impuestos diferidos que surjan de los activos adquiridos y de los pasivos asumidos en una combinación de negocios.</p> <p>La adquirente contabilizará los efectos fiscales potenciales de las diferencias temporarias y de las compensaciones tributarias de una adquirida que existan en la fecha de la adquisición y que surjan como resultado de ésta.</p>

		<p>documentación subyacente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ Conciliar los importes en libros de los activos y pasivos con el mayor general (o la cédula de ajustes de consolidación, según corresponda).</li> <li>◦ Conciliar las bases tributarias de los activos y pasivos a la fecha de adquisición con los cálculos subyacentes o los libros tributarios.</li> <li>◦ Corroborar los supuestos usados para determinar la base tributaria de los activos y pasivos con las fuentes de otra documentación (es decir, los presupuestos, las cartas de asesoría tributaria).</li> </ul>		
25	<b>Activos y pasivos por impuestos diferidos adquiridos.</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examinar si se han reconocido pasivos por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias imponibles que surgen de la contabilización de adquisiciones, que no sea en el reconocimiento inicial del crédito mercantil.</li> <li>• Examinar si se han reconocido activos por impuestos diferidos sólo para las diferencias temporarias deducibles, las pérdidas fiscales no utilizadas y los créditos fiscales no utilizados para los que es probable que existirán ganancias tributables suficientes futuras aplicables para usarlos.</li> <li>• Evaluar lo apropiado de las tasas de impuestos usadas con base en el tiempo estimado de reversión de las diferencias temporarias.</li> </ul>		
26	<b>Cambios en el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos de una adquiriente (Activos por impuestos diferidos V)</b>	<p>Indagar con la gerencia respecto a si la evaluación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos de la adquiriente ha cambiado (a la fecha de la adquisición o posterior) como resultado de la combinación de negocios. Obtener detalles de algunos de los cambios y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Indagar con la gerencia para entender las razones tras el cambio en la evaluación de la recuperabilidad del activo por impuestos diferidos</li> <li>• Evaluar si los supuestos por (el cambio en) el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos son coherentes con nuestro entendimiento de la entidad y la naturaleza y el propósito comercial de la combinación de negocios.</li> <li>• Corroborar los supuestos con la documentación relevante, como los informes de diligencia debida, las cédulas de asesoría tributaria y presupuestos.</li> <li>• Examinar si el cambio en el reconocimiento de los pasivos diferidos de la adquiriente se ha contabilizado por separado de la combinación de negocios.</li> </ul>	<p>La evaluación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos de la adquiriente puede cambiar como resultado de la combinación de negocios. Por ejemplo, el negocio adquirido puede facilitar estrategias de planificación tributarias existentes o generar nuevas oportunidades de planificación.</p> <p>Los cambios en la situación de los impuestos diferidos de la adquiriente se encuentran fuera del alcance de la contabilidad de la adquisición y no forman parte de la contraprestación transferida o los activos adquiridos.</p> <p>Considerar la contratación de un especialista de impuestos para examinar y evaluar lo adecuado de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos y no reconocidos en conexión con la contabilidad de la adquisición.</p>	

27	<b>Activos de indemnización</b>	<p>Examinar si existieron activos de indemnización mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las indagaciones con la gerencia (incluyendo la gerencia de la adquirida si corresponde).</li> <li>• La inspección del acuerdo de adquisición u otra documentación correspondiente.</li> <li>• La inspección de los estados financieros / las cuentas de la gerencia antes de la adquisición de la adquirida.</li> </ul> <p><i>Obtener una lista de algunos activos y realizar los siguientes procedimientos:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Verificar la exactitud matemática de la lista.</li> <li>• Conciliar la lista con la cédula de activos identificables adquiridos y pasivos asumidos.</li> <li>• Indagar con la gerencia en relación a la base para determinar el importe en libros de los activos de indemnización.</li> </ul> <p>Seleccionar las partidas para pruebas y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Indagar con la gerencia para entender la naturaleza del activo y el pasivo de indemnización con el que se relaciona.</i></li> </ul>	<p><i>Excepción de reconocimiento y medición</i></p> <p>En ocasiones los acuerdos de compra establecen que el vendedor indemnice a la adquiriente contra un pasivo contingente particular pendiente a la fecha de adquisición. Por ejemplo, un pasivo contingente puede relacionarse con un caso legal de la adquirida por contaminación ambiental o incertidumbres fiscales específicas. El vendedor puede acordar reembolsar a la adquirente si el resultado de un juicio o resolución de la incertidumbre fiscal requiere que la adquirida realice un pago. Como resultado, la adquiriente obtiene un activo como indemnización.</p> <p>Cuando el vendedor está contractualmente obligado a indemnizar a la adquiriente por un pasivo específico, se reconoce un activo al mismo tiempo y se mide usando la misma base de medición que el pasivo. Esto asegura que tanto el activo como el pasivo sean medidos sobre una base consistente usando supuestos similares, sujetos a la evaluación de la gerencia de la cobrabilidad del activo.</p>
27	<b>Activos de indemnización</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Examinar si se mide el activo sobre la misma base que el pasivo de indemnización con el que está relacionado, sujeto a alguna limitación contractual y a evaluaciones de cobrabilidad.</li> <li>• Indagar con la gerencia y examinar la documentación correspondiente para evaluar la cobrabilidad del activo de indemnización.</li> <li>• En el caso de los activos de indemnización medidos al valor razonable, obtener la medición del valor razonable de la gerencia y evaluar si se registra a un monto apropiado.</li> </ul>	
28	<b>Activos de la adquirida clasificados como mantenidos para la venta</b>	<p>Examinar si existió algún activo o grupo de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta por la adquirida a la fecha de la adquisición, mediante:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Las indagaciones con la gerencia (incluyendo la gerencia de la adquirida si corresponde).</li> <li>• La inspección del acuerdo de adquisición u otra documentación correspondiente.</li> <li>• La inspección de los estados financieros / las cuentas de la gerencia antes de la adquisición de la adquirida.</li> </ul> <p>Cuando se identifiquen activos o grupos de activos</p>	<p>La adquirente medirá un activo no corriente adquirido (o un grupo de activos para su disposición) que se clasifique como mantenido para la venta a la fecha de la adquisición.</p>

		<p>para su disposición, seleccionar partidas para pruebas y obtener la medición del valor razonable de la gerencia, estimar los costos de venta y otra documentación correspondiente para el activo o grupo para disposición y evaluar si:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• el valor razonable se registra a un monto apropiado;</li> <li>• la estimación de los costos de venta es razonable.</li> </ul>	
F	<b>Participaciones no controladoras</b>		
29	<b>Participaciones no controladoras en una combinación de negocios</b>	<p>Obtener detalles de las participaciones no controladoras que surgen de las combinaciones de negocios durante el período. Seleccionar las partidas para pruebas y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Inspeccionar el acuerdo de adquisición para identificar el porcentaje de participación en el patrimonio adquiridos.</li> <li>• Examinar si la participación no controladora consta sólo de las participaciones presentes en la propiedad o de participaciones tanto presentes como potenciales futuras en la propiedad.</li> <li>• Indagar con la gerencia sobre su política para la medición de las participaciones no controladoras en la propiedad presentes y evaluar lo apropiado de éstas.</li> <li>• Para los importes medidos al valor razonable, obtener la medición del valor razonable de la gerencia de la participación en la propiedad (presente o potencial futura) y evaluar si el valor razonable se registra a un monto apropiado.</li> <li>• Para la participación en la propiedad presente medida a la participación proporcional de los activos netos identificables de la adquirida, obtener y repetir el cálculo de la gerencia.</li> <li>• Obtener y repetir el cálculo de la gerencia del crédito mercantil atribuible a las participaciones no controladoras.</li> <li>• Evaluar si se han contabilizado las participaciones no controladoras de forma apropiada.</li> </ul>	<p>Las participaciones en el patrimonio de la adquirida mantenidas por las partes que no sean la adquiriente después de la fecha de adquisición, corresponden a participaciones no controladoras en los estados financieros después de la adquisición de la adquiriente.</p> <p>Para cada combinación de negocios, la adquiriente debe decidir, dentro de sus políticas contables, entre la medición de alguna participación no controladora de propiedad actual en la adquirida ya sea a valor razonable o a la participación proporcional de los activos netos identificables de la adquirida.</p>
G	<b>Crédito mercantil</b>		
30	<b>Reconocimiento y medición del crédito mercantil</b>	<p>[Para combinaciones de negocios identificadas en el procedimiento #3], obtener el cálculo de cualquier crédito mercantil que surja de la adquisición y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Repetir el cálculo.</li> <li>• Vauchear</li> <li>• La contraprestación transferida, los activos identificables reconocidos adquiridos, los pasivos (incluyendo los pasivos contingentes) asumidos y las</li> </ul>	<p>El crédito mercantil es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.</p> <p>El crédito mercantil se reconoce a la fecha de adquisición, medida como un valor residual. Se mide como el exceso de la suma de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la contraprestación transferida, incluyendo la contraprestación contingente y la participación en el patrimonio mantenida previamente en la adquirida; y</li> </ul>

		<p>participaciones no controladoras del cálculo con la cédula resumen correspondiente o la documentación fuente, según corresponda.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Rastrear el crédito mercantil con el mayor general y evaluar si se ha clasificado de manera apropiada.</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida.</li> </ul> <p>Por los importes reconocidos de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, incluyendo los pasivos contingentes.</p> <p>El crédito mercantil registrado por una adquirida anteriormente no se registra como un activo individual por una adquiriente.</p>
H	<b>Ganancia procedente de una compra realizada en condiciones muy ventajosas</b>			
31	<b>Evaluación de la contabilización de cualquier compra realizada en condiciones muy ventajosas</b>	<p>[Para combinaciones de negocios identificadas en el procedimiento #3], obtener el cálculo de la ganancia procedente de cualquier compra realizada en condiciones muy ventajosas y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Indagar con la gerencia acerca de la nueva evaluación de los activos adquiridos y los pasivos asumidos e inspeccionar a documentación correspondiente.</li> <li>Evaluar si la nueva evaluación de la gerencia es apropiada.</li> <li>Repetir el cálculo de la ganancia.</li> <li>Vauchear la contraprestación transferida, los activos identificables reconocidos adquiridos, los pasivos (incluyendo los pasivos contingentes) asumidos y las participaciones no controladoras del cálculo con la cédula resumen correspondiente o la documentación fuente, según corresponda.</li> <li>Rastrear la ganancia con el mayor general y evaluar si se ha clasificado de manera apropiada.</li> <li>Evaluar si la ganancia se presenta de manera apropiada en el estado de resultados.</li> </ul>		<p>Si los activos adquiridos identificables netos y pasivos asumidos exceden la suma de:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>la contraprestación transferida, incluyendo la contraprestación contingente y la participación en el patrimonio mantenida anteriormente en la adquirida; y</li> <li>el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida.</li> </ul> <p>La adquirente volverá a evaluar si ha identificado correctamente todos los activos adquiridos y todos los pasivos asumidos, y reconocerá cualquier activo adicional que sea identificado en esa revisión. La adquirente revisa los procedimientos usados para medir los importes que sea necesario reconocer a la fecha de adquisición para todas las siguientes partidas:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos;</li> <li>la participación no controladora en la adquirida, si la hubiera;</li> <li>para una combinación de negocios realizada por etapas, la participación en el patrimonio de la adquirida previamente poseída por la adquirente; y</li> <li>la contraprestación transferida.</li> </ul>
31	<b>Evaluación de la contabilización de cualquier compra realizada en condiciones muy ventajosas</b>			<p>El objetivo de la revisión es asegurar que las mediciones reflejan adecuadamente la consideración de toda la información disponible en la fecha de la adquisición.</p> <p>Después de evaluar nuevamente los activos adquiridos y los pasivos asumidos, la adquirente reconoce alguna ganancia en el estado de resultado a la fecha de adquisición, como una ganancia por una compra realizada en condiciones muy ventajosas.</p>
I	<b>Medición después de la contabilización inicial de la combinación de negocios</b>			
32	<b>Período de medición – importes provisionales</b>	<p>Obtener una lista de combinaciones de negocios que ocurrieron en el período actual o anterior, seleccionar partidas para pruebas y realizar el siguiente procedimiento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Indagar con la gerencia e inspeccionar la documentación correspondiente como el acuerdo de compraventa para identificar si se contabilizó la combinación de negocios inicialmente sobre una base provisional.</li> </ul> <p>Para las combinaciones de negocios que inicialmente se contabilizaron sobre una base provisional, realizar los siguientes procedimientos:</p>		<p>Después de la combinación de negocios, una entidad tiene un máximo de 12 meses desde la fecha de adquisición para ajustar los importes provisionales reconocidos en la contabilidad de adquisiciones. Esto se conoce como el período de medición. Sin embargo, la Norma no permite un período de 12 meses “abierto” después de la fecha de adquisición. En vez de lo anterior, el período de medición termina cuando la adquirente recibe la información que estaba buscando sobre los hechos y las circunstancias existentes a la fecha de adquisición, o se entera que esa información no está disponible.</p> <p>La auditoría de ajustes que surgen durante el período de medición puede requerir la consideración de las combinaciones de negocios en el período actual o el anterior.</p> <p>El período de medición provee a la adquirente un tiempo</p>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indagar con la gerencia e inspeccionar el acuerdo de adquisición para identificar el período de medición aplicable (y si ha expirado antes del cierre del período contable).</li> <li>• Obtener una lista de los importes provisionales registrados a la fecha de adquisición, con detalles de cualquier ajuste posterior a esos importes. Comparar la lista de importes provisionales con el acuerdo de adquisición (u otra documentación correspondiente) y evaluar si la lista está completa y es exacta.</li> </ul>		<p>razonable para obtener la información necesaria para identificar y medir lo siguiente a la fecha de adquisición:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida;</li> <li>• la contraprestación transferida por la adquirida;</li> </ul>
32	<b>Período de medición – importes provisionales</b>			<ul style="list-style-type: none"> <li>• en una combinación de negocios realizada por etapas, el valor razonable de la participación en la adquirida anteriormente tenida por la adquirente;</li> <li>• el crédito mercantil resultante o la ganancia procedente de una compra en términos muy ventajosos.</li> </ul> <p>Si la contabilización inicial de una combinación de negocios está incompleta al final del periodo contable en el que la combinación ocurre, la adquirente informará en sus estados financieros de los importes provisionales de las partidas cuya contabilización esté incompleta y revelará que la contabilidad es provisional para esas partidas.</p>
33	<b>Período de medición – ajustes posteriores y cierre del período de medición</b>	<p>Consultar la lista de importes provisionales registrados a la fecha de adquisición, con detalles de cualquier ajuste posterior a esos importes. Seleccionar los ajustes para pruebas y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Vauchear el ajuste con el cálculo de respaldo u otra documentación.</li> <li>• Rastrear el ajuste con el mayor general.</li> <li>• Identificar si el ajuste es el resultado de información nueva sobre los hechos y las circunstancias que existieron a la fecha de adquisición o es el resultado de hechos o circunstancias que ocurrieron después de la fecha de adquisición.</li> <li>• Evaluar si se ha contabilizado de manera apropiada el ajuste, incluyendo haberlo medido como si hubiese sido incluido a la fecha de adquisición.</li> </ul> <p>Evaluar si el período de medición ha terminado para todos los importes provisionales mediante la indagación con la gerencia y la inspección de la documentación correspondiente.</p> <p>Evaluar si se realizaron todos los ajustes que debieron haberse realizados al cierre del período contable.</p>		<p>Durante el periodo de medición, la adquirente ajustará retroactivamente los importes provisionales reconocidos a la fecha de la adquisición para reflejar la nueva información obtenida sobre hechos y circunstancias que existan en la fecha de la adquisición y que, si hubieran sido conocidas, habrían afectado a la medición de los importes reconocidos en esa fecha.</p> <p>La adquirente también reconocerá activos o pasivos adicionales si obtiene nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición y que, si hubieran sido conocidas, habrían resultado en el reconocimiento de esos activos y pasivos a esa fecha. La adquirente reconocerá un incremento (disminución) en el importe provisional reconocido para un activo identificable (pasivo) mediante el ajuste retrospectivo de la contabilidad de adquisición, es decir, la información comparativa presentada en los estados financieros de periodos anteriores, lo que incluye la realización de cambios en la depreciación, amortización u otros con efectos sobre el resultado reconocidos para completar la contabilización inicial.</p>
33	<b>Período de medición – ajustes posteriores y cierre del período de medición</b>			<p>El periodo de medición terminará tan pronto como la adquirente reciba la información que estuviera buscando sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición o concluya que no se puede obtener más información. Sin embargo, el período de medición no excederá de un año a partir de la fecha de adquisición.</p> <p>Los cambios debido a hechos o circunstancias que ocurren después de la fecha de adquisición no se registran como un ajuste a los importes provisionales.</p>

J	Presentación y revelación	
34	<p><b>Evaluación de la presentación y revelación de las combinaciones de negocios</b></p> <p>Examinar la presentación de los activos y pasivos adquiridos en una combinación de negocios en los estados financieros y evaluar si se han presentado de manera apropiada.</p> <p>Examinar las revelaciones de los estados financieros relacionadas con las combinaciones de negocios y realizar los siguientes procedimientos:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Indagar con la gerencia para entender el enfoque adoptado para preparar la revelación y seleccionar la información a incluir en la revelación.</li> <li>• Conciliar las revelaciones numéricas con los registros contables subyacentes u otras fuentes de información, si es apropiado (sistemas de transacción, información de la gerencia, etcétera).</li> <li>• Evaluar si se efectuaron las revelaciones apropiadas relacionadas con (cuando corresponda): <ul style="list-style-type: none"> <li>◦ Una descripción de la adquirida, la razón principal de la adquisición y la descripción cualitativa de los factores que conforman el crédito mercantil reconocido.</li> <li>◦ La naturaleza y el valor razonable a la fecha de la adquisición de la contraprestación transferida en total o por clase significativa de contraprestación (los activos, pasivos (incluyendo los pasivos contingentes) incurridos, los instrumentos de patrimonio emitidos).</li> <li>◦ Los importes provisionales en las adquisiciones.</li> <li>◦ Las adquisiciones realizadas por etapas.</li> <li>◦ Las participaciones no controladoras.</li> </ul> </li> </ul>	<p><b>Revelación</b></p> <p>Para obtener los requerimientos de revelación específicos se requieren revelaciones de información que permitan a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y efecto financiero de una combinación de negocios (incluyendo las combinaciones durante el período así como las combinaciones que ocurren después del cierre del período sobre el que se informa pero antes de la autorización de los estados financieros para emisión).</p> <p>Se requieren revelaciones de información que permitan a los usuarios de sus estados financieros evaluar los efectos financieros de los ajustes reconocidos en el período actual sobre el que se informa relacionados con las combinaciones de negocios que ocurrieron en el período sobre el que se informa o períodos anteriores sobre los que se informa.</p>
34	<p><b>Evaluación de la presentación y revelación de las combinaciones de negocios</b></p> <p>Determinar si se han revelado de la forma apropiada los importes identificados como provisionales (o los ajustes de período posterior a esos importes).</p> <p>Evaluar si las revelaciones narrativas generales incluyen un nivel apropiado de detalle y son coherentes con nuestro entendimiento de la entidad, industria, las circunstancias y tendencias del mercado y otros factores relevantes.</p>	





A large, central white rectangular area is overlaid on a complex, abstract background of intersecting black lines. The lines form various shapes, including loops and curves, creating a sense of depth and motion. The white rectangle is positioned in the center of the image, containing the word "APÉNDICE".

# APÉNDICE

# **RELACIÓN DE MIEMBROS DE LA COMISIÓN DE NORMAS DE AUDITORÍA Y ASEGURAMIENTO, A PARTIR DE 1955**

Agramonte Rivera, Norberto  
Aguilar Laurents, Agustín  
Aguilar Villalobos, Víctor  
Aguirre Hernández, Octavio  
Aguirre Hernández, Óscar (Presidente 2011-2013)  
Alatriste 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  
Ángeles Meneses, Alfonso  
Antuna Guzmán, Víctor Manuel  
Arias Blanco, Lauro  
Arisméndez Lizárraga, J. Carlos  
Armas Rousse, Luis  
  
Ballesteros Bracho, José A.  
Barragán Arteaga, Gerardo  
Barraza Cabiedes, Pedro  
Benavidez González, Roberto  
Bessudo Madjar, Elías  
Bitterman Mareyna, Isaac  
Bouchot Liévano, Mortimer  
Brambila Espinosa, Héctor  
Brizuela Arce, Leobardo  
Buenfil García, Carlos  
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 Alatriste, 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 Córdova, Carlos

García Aspe, Silvano  
García Dorantes, Rony E.  
García Gómez, Rafael (Presidente 2015-2017)  
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  
Gras Gas, Juan (Presidente 1981-1983)  
Guerrero Chávez, Sergio  
Gutiérrez Martínez, Enrique

Hallmann Borges, Guillermo  
Heffes Cattan, Gabriel  
Hernández Islas, Salvador  
Holguín Maillard, Fernando  
Hongo Tsuji, Héctor  
Hooper 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 Monjardin, Gabriel (Presidente 2009-2011)

Madrid Camarillo, Carlos A.  
Mancera Aguayo, Gabriel (†) (Presidente 1967-1969)  
Maldonado Altieri, Pablo Benjamín  
Martínez Liñán, Ramón

Martínez Negrete, Luis Fernando  
Martínez Nieto, José Luis

Martínez Villegas, Raymundo  
Maycotte, Guillermo  
Mena, Javier  
Mendívil 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 Necoechea, 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 (Presidente 1985-1987)  
Pérez Cisneros, Francisco  
Plascencia Camarena, Guillermo  
Prieto Gastelum, Víctor Manuel

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 (†) (Presidente 1991-1993)  
Romero Luna, Luis  
Rosete Villa, César Alfonso  
Rubio Gutiérrez Adriana Fabiola

Ruiz Monroy, Fernando  
Ruiz Onofre, Alejandro Salvador  
Ruiz Ruiz, J. Andrés (†)

Salas Domínguez, Javier  
Salazar Tapia, José (Presidente 2005-2007)  
Saldívar Castañeda, Virgilio  
Salles Manuel, Juan Claudio  
Sánchez Castelló, Ricardo  
Sandoval Amaya, Fausto Arturo  
Santibáñez Fajardo, Jorge Enrique  
Sepúlveda, M. Luis  
Sosa Calvillo, Arturo (Presidente 1999-2001)  
Soto Aguilar, Rogelio (Presidente 1997-1999)  
Soto y Gálvez, Jorge Mario  
Soto Peñafiel, Bernardo (Presidente 2013-2015)  
Soto Zermeño, José Jorge  
Sotomayor González, Rodrigo  
Sánchez-Mejorada Fernández, Jaime  
Suárez del Real Sánchez, Mario

Tapia Ayala, Francisco  
Topete Zepeda, J. Francisco  
Treviño Elizondo, Celso Javier (Presidente 1979-1981)  
Treviño Madero, Rodrigo (†)  
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  
Yela Gutiérrez, Rafael

Zamora Morales José Luis  
Zúñiga Gómez, Horacio  
Zúñiga Rivera, Armando

