



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos



Asociación Nacional de Facultades y
Escuelas de Contaduría y Administración

Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración Presente

En el marco de la LVI Asamblea Nacional de la ANFECA, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) hace de su conocimiento que como parte del convenio de colaboración entre ambos organismos, el cual otorga y promueve beneficios entre las instituciones de educación superior afiliadas, los profesores, alumnos y toda la comunidad académica, en lo sucesivo recibirán cada mes y de manera gratuita la revista *Contaduría Pública* y el *Boletín ComUniCCo Financiero*, los cuales son editados por el IMCP.

Felicito a la ANFECA por el esfuerzo que ha realizado durante este tiempo en todos los ámbitos de la educación superior, en bien de la profesión contable en México.

Atentamente,

C.P.C. Diamantina Perales Flores

Presidente del CEN del IMCP

2019-2021

IMCP, creando valor más allá de los números.



Contaduría pública



Entrevista

Adolfo Arcos González



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

ISSN 2594-1976
Año 49-579-NOVIEMBRE 2020

Director General de Auditoría Interna de BBVA México

MENSAJE DE LA PRESIDENCIA



En un entorno global y competitivo, las empresas realizan operaciones que pueden llegar a ser complejas, lo cual hace necesario que los tomadores de decisiones recurran al apoyo que ofrece el Contador Público mediante la auditoría interna, que es una actividad de evaluación independiente y objetiva para agregar valor y mejorar las operaciones contables, financieras y administrativas de una organización, ayudándole a cumplir sus objetivos, por medio de la evaluación y mejora de la eficacia de sus procesos, proporcionando así un servicio efectivo a los más altos niveles de la administración.

Por otro lado, desde hace años, el tema de Gobierno Corporativo nace de la necesidad de contar con mecanismos de vigilancia que permitan a los accionistas evitar, en la medida de lo posible, tomas de decisiones en su perjuicio, tal es el caso de la auditoría interna, cuya finalidad es hacer recomendaciones apropiadas para el mejor proceso del Gobierno Corporativo, cumpliendo ciertos

objetivos como lo son: promover la ética y los valores apropiados en la organización; asegurar la gestión y responsabilidad eficaces en el desempeño de la organización; comunicar la información de riesgo y control a las áreas adecuadas de la organización, y coordinar las actividades y la información de comunicación entre el Consejo de Administración, los auditores internos y externos, y la dirección.

Respecto a la implementación en este 2020 de la acción 12 de BEPS en la cual se reconoce que la falta de información completa y relevante sobre estrategias de planeación fiscal agresiva es uno de los retos que se encuentran en el mundo, se incorporó la “Revelación de esquemas reportables”, que consiste en información que las autoridades fiscales han identificado como áreas de riesgo durante el ejercicio de sus facultades y que, si las conoce de forma previa a su implementación, podrá evaluar su viabilidad y hará conocer a los contribuyentes y asesores fiscales su criterio. Es un tema en el cual el auditor deberá poner atención y señalar en sus informes, dado que, si bien iniciará hasta el año 2021, si el contribuyente implementó alguno de ellos en 2020, deberá darlo a conocer a las autoridades.

Finalmente, el actuar del Contador Público es indispensable ante las situaciones que estamos viviendo, derivadas de la pandemia por COVID-19 que está afectando a las empresas, por lo que deberán considerar sus circunstancias particulares y exposiciones al riesgo sobre este tema, que puede afectar sus informes financieros.

La presente edición de nuestra revista Contaduría Pública contiene estos temas y muchos más que, sin duda, destacan la relevancia de la auditoría y su relación con la profesión contable.

C.P.C. Y MTRA. DIAMANTINA PERALES FLORES
PRESIDENTE DEL CEN DEL IMCP



¡TÚ HACES NEGOCIOS, TU INFORMACIÓN VA CONTIGO!

CONTPAQi® Decide cuenta con más de 45 reportes y tableros listos para ser consultados y que se alimentan con la información que tienes en los sistemas CONTPAQi®.



Conoce más en:
www.contpaqi.com/decide

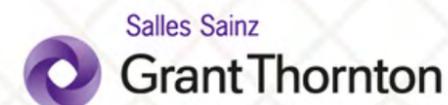


Instituto Mexicano de
Contadores Públicos



¡Muchas gracias!

Por su apoyo para hacer posible la
97 Asamblea-Convención Nacional Online CDMX 2020



COMITÉ EJECUTIVO NACIONAL

C.P.C. y Mtra. Diamantina Perales Flores
PRESIDENTE
C.P.C. y Dra. Laura Grajeda Trejo
VICEPRESIDENTE GENERAL
C.P., Dra. y PCCAG Ludivina Leija Rodríguez
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C., Dr. y PCNIF Miguel Ángel Cervantes Penagos
VICEPRESIDENTE DE LEGISLACIÓN
Mtro. Tomás Humberto Rubio Pérez
VICEPRESIDENTE DE DOCENCIA

C.P.C., Mtro. y PCCAG Alejandro Álvarez González
VICEPRESIDENTE DE SECTOR GUBERNAMENTAL

C.P.C. Arturo Salvador Reyes Figueroa
VICEPRESIDENCIA DE SECTOR EMPRESAS

C.P.C. y Mtro. Juan Pascual Felipe de Jesús Martínez Tizcareño
VICEPRESIDENTE DE PRÁCTICA EXTERNA
P.C.FI y Lic. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C., Dra. y PCF Sylvia Meljem Enriquez de Rivera
VICEPRESIDENTE DE ASUNTOS INTERNACIONALES

C.P.C., L.D. y Mtro. Leobardo Meraz Barragán
VICEPRESIDENTE DE APOYO A FEDERADAS

C.P.C. y Mtro. Rogelio Ávalos Andrade
VICEPRESIDENTE DE CALIDAD DE LA
PRÁCTICA PROFESIONAL

C.P.C. y PCCAG Ramiro Ávalos Martínez
SECRETARIO

C.P.C. Víctor Manuel Meraz Castro
TESORERO

C.P.C. y P.C.FI Juan Gabriel Sánchez Martínez
PROTESORERO

C.P.C. y P.C.FI Ubaldo Díaz Ibarra
VICEPRESIDENTE REGIÓN CENTRO

C.P.C. Mario Alberto Meza Alfaro
VICEPRESIDENTE REGIÓN
CENTRO-ISTMO-PENINSULAR

C.P.C., L.D. y M.F. Esteban Elías Navarro
VICEPRESIDENTE REGIÓN
CENTRO-OCCIDENTE

C.P.C. Alfredo Esquivel Boeta
VICEPRESIDENTE REGIÓN NORESTE

C.P.C. José Hugo López Leal
VICEPRESIDENTE REGIÓN NOROESTE

C.P.C. Omar Josué Ramírez Torres
AUDITOR DE GESTIÓN

C.P.C. Fernando Holguín Maillard
AUDITOR FINANCIERO

COMISIÓN DE REVISTA

C.P. y Dr. Moisés Alcalde Virgen
PRESIDENTE

C.P.C. y P.C.FI Arturo Luna López
VICEPRESIDENTE

C.P.C. y M.A. José de la Fuente Molina
COORDINADOR DOSSIER

C.P.C. y M.A. José de la Fuente Molina
C.P.C., M.F. y M.A.P. Sandra Luz Carvajal Magaña
L.C. y M.A. Emilia del Carmen Díaz Solís
L.C. y M.F. Bernardo Alid Espinoza Urzúa
C.P.C. Reyna Edith Guevara Servín
C.P.C. Jorge Luis López Ayala
C.P.C. Fernando Medrano Vásquez
C.P.C., Dra. y PCF Sylvia Meljem Enriquez de Rivera
C.P.C. Fidel Moreno de los Santos
C.P.C. Christian Natera Niño de Rivera
C.P.C. y M.I. José David Nozato Salazar

C.P.C. Armando Nuricumbo Ramírez
C.P.C. y Dr. Javier Elliott Olmedo Castillo
C.P.C. Francisco Javier Orozco Bendímez
Lic. César Adrián Oyervides Vaquera
Dr. Carlos Enrique Pacheco Coello
C.P.C. Sergio Quezada Quezada
C.P.C. Cristal Rojas Munive
L.C.P. y PCDFI Rolando Silva Briceño
L.C.P. Alma Elisa Ramírez Cano
C.P.C. y E.F. Héctor Vázquez González

EDITORIAL

Azucena García Nares
GERENTE EDITORIAL
José Luis Raya Cruz
COORDINADOR DE DISEÑO
Norma Berenice San Martín López
COORDINADORA EDITORIAL
Nicolás M. Centeno Bañuelos
Rubén Lara Corona
CORRECCIÓN DE ESTILO

Eduardo Martín Sosa Uruga
PRODUCCIÓN
Eugenio Alejandro Cruz Sánchez
María Antonieta Oliver Morales
ANUNCIOS IMCP
Shutterstock® Images
BANCO DE IMÁGENES

COMERCIAL

Héctor Benavides Castillo
5552676449
hbenavides@imcp.org.mx
COORDINADOR COMERCIAL

Contaduría Pública® es una publicación mensual editada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP). Domicilio en: Bosque de Tabachines 44, Fracc. Bosques de las Lomas, 11700, Ciudad de México, Tel. 55 5267 6400, www.imcp.org.mx. Editora responsable: Azucena García Nares. Reserva de derechos al uso exclusivo 04-1990-00000001609-102, ISSN (versión digital) 2594-1976, ISSN (versión impresa) 1870-4883, otorgados por el Instituto Nacional del Derecho de Autor. Licitud de título No. 1721 y Licitud de Contenido No. 995, ambos otorgados por la Comisión Calificadora de Publicaciones y Revistas Ilustradas de la Secretaría de Gobernación. Autorización como publicación periódica por el Servicio Postal Mexicano No. 0130972 con fecha 28 de septiembre de 1972. Circulación auditada por el Instituto Verificador de Medios, A.C. 071/31.

El IMCP considera sus fuentes como confiables y verifica los datos que aparecen en su contenido en la medida de lo posible, pudiendo generar errores o variaciones en la precisión de los mismos, por lo que los lectores utilizan esta información bajo responsabilidad propia. El contenido de los artículos no refleja necesariamente la opinión o postura del editor. El IMCP investiga sobre la seriedad de sus anunciantes sin responsabilizarse por las ofertas, productos y servicios relacionados con sus espacios publicitarios. Todos los derechos reservados. © Copyright 2020 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Queda estrictamente prohibida la reproducción total o parcial de los contenidos e imágenes de la publicación sin previa autorización por escrito del IMCP, incluyendo cualquier medio electrónico o magnético. Para referencia en medios periodísticos será suficiente con citar la fuente.

CONTENIDO

DOSSIER

- 08 Cómo los profesionales pueden ser asesores de confianza durante y después de una crisis
- 12 Trabajos de Atestiguamiento. Devoluciones de IVA
- 18 La auditoría interna como pilar en la operatividad de la empresa
- 24 Opinión del auditor de estados financieros y los esquemas reportables de la acción 12 del BEPS
- 30 Entrevista
Adolfo Arcos González
- 36 Efectos del COVID en las Normas Internacionales de Auditoría
- 40 Convergencia y divergencia en el desempeño de la auditoría externa e interna
- 46 El rol del auditor en operaciones de comercio exterior
- 50 Auditoría Interna
- 54 Control interno para todos

MISCELÁNEOS

- 58 La empresa en funcionamiento/negocio en marcha
- 62 Cumplimiento de las afirmaciones de la información financiera
- 66 El chocolate mexicano y su afectación por las regulaciones gubernamentales
- 68 Indicadores de emprendimiento para el desarrollo tecnológico y económico en México

SECCIONES

- 71 Factor humano
Responsabilidad contable en la detección de esclavitud moderna

COMISIONES

- 72 AMDAD
Ciberseguridad para el contador, fiscalista, financiero y auditor
- 74 CONIF
INIF 23
- 75 Síndicos
Síndicos del contribuyente
- 76 IMCE
Índice de septiembre

COLUMNA

- 77 Temas selectos para PyMES
Cómo identificar si está en riesgo la continuidad como negocio en marcha
- 78 IFAC
Los Contadores creando valor ante la emergencia climática

Folio 115/2019-2020. Lanzamiento del "Boletín de Noticias Internacionales" que emitirá la Vicepresidencia de Asuntos Internacionales cada 15 días.

Folio 116/2019-2020. Invitación para integrar Lista de Peritos 2021 ante los órganos del Poder Judicial de la Federación.

Folio 117/2019-2020. Invitación al Congreso bianual CASA CONAC 2020. Enfrentando Nuevos Riesgos.

Folio 118/2019-2020. Guía-Informe del Comisario.

Folio 119/2019-2020. Invitación al evento virtual. Impacto del Paquete Económico 2021 para los Contribuyentes.

Folio 120/2019-2020. Cumbre Mundial de Educación de la IFAC. El Contador Previsor Tendencias Globales que Transforman el Aprendizaje y el Desarrollo.

Folio 121/2019-2020. Asamblea General de Asociados 2019-2020. Convocatoria.

Folio 122/2019-2020. Video y material de apoyo del evento Impacto del Paquete Económico 2021 para los Contribuyentes.

Folio 123/2019-2020. Tercera Junta de Gobierno 2019-2020. Convocatoria.

Folio 124/2019-2020. Primera Junta de Gobierno 2020-2021. Convocatoria.

Folio 125/2019-2020. XLII Seminario Internacional de Países Latinos Europa-América.

Cómo los profesionales pueden ser asesores de confianza durante y después de una crisis

MÓNICA FOERSTER
 Presidenta del Comité de Prácticas Pequeñas y Medianas de IFAC
 monica.confidor@gmail.com

Síntesis

Las pequeñas y medianas firmas contables se están constituyendo en un factor importante en materia de servicios de asesoramiento, ya que por medio de diversas herramientas tecnológicas pueden proporcionar información a los clientes en tiempo real y mejorar la eficiencia, la calidad y la productividad de las empresas.

Introducción

La mayoría de las organizaciones en todo el mundo son pequeñas en tamaño, pero su importancia, tanto para las economías desarrolladas como en desarrollo es indiscutible. Según la Organización Mundial del Comercio, las Pequeñas y Medianas Empresas (PyMES) representan más de 90% de la población empresarial, 60-70% del empleo y 55% del PIB en las economías desarrolladas. Por lo tanto, las PyMES no solo contribuyen de forma significativa a la economía, **son** la economía.

A medida que la pandemia COVID-19 se ha extendido por todo el mundo, nuestras formas de vivir y trabajar han cambiado drásticamente, en cuestión de días

o incluso horas. En este tipo de entorno, un mes puede parecer una eternidad. Pero para las PyMES, un mes pasa en un *flash*. Las PyMES tienen reservas de efectivo más bajas que las empresas más grandes y, a menudo, solo tienen un par de semanas de efectivo para mantener sus puertas abiertas. Las medidas de contención de COVID-19 han afectado gravemente los flujos de caja, han interrumpido las cadenas de suministro y han puesto en riesgo la supervivencia de las pequeñas empresas a una escala sin precedentes. Muchos gobiernos de todo el mundo actuaron rápidamente para ayudar a las pequeñas empresas y los empresarios a mantener la liquidez a corto plazo. Sin embargo, muchos todavía están luchando.

La importancia de acceder a asesoramiento profesional

Para muchas pequeñas empresas, tener un asesor de confianza a quien acudir en busca de ayuda y orientación durante una crisis es increíblemente importante. Los resultados de la investigación muestran que, independientemente de la jurisdicción, los Contadores y, en especial las Pequeñas y Medianas Firmas (SMP, por sus siglas en inglés), siguen siendo los asesores preferidos de las PyMES.

Las pequeñas empresas son extremadamente variadas en tamaño, antigüedad, sector, propiedad, modelos comerciales y aspiraciones. La mala gestión financiera es una de las principales razones por la que las empresas fracasan. Los análisis e investigaciones¹ indican que el asesoramiento empresarial proporcionado a las pequeñas empresas por parte de su Contador profesional está asociado con mejores tasas de supervivencia y crecimiento, óptimos procedimientos de toma de decisiones y un desempeño financiero superior.

La naturaleza y el alcance de los consejos y orientaciones necesarios durante una crisis dependerán de una variedad de factores. En las primeras etapas de COVID-19, se necesitaba orientación para acceder a subvenciones y subvenciones gubernamentales. Más recientemente, hay indicios de que la pandemia ha acelerado la digitalización y ha transformado a las pequeñas empresas en respuesta a cambios drásticos en el comportamiento de los consumidores. Sin embargo, muchas empresas se enfrentan ahora a un periodo prolongado de circunstancias cambiantes (es decir, la "próxima normalidad") y continúan necesitando asistencia y buenos consejos.

Las SMP tienen un conocimiento profundo de sus clientes y pueden proporcionar una guía vital para tiempos inciertos. Pueden ayudar a gestionar y reducir el riesgo de forma eficaz, explicar cómo tomar las medidas adecuadas y fortalecer los negocios a medio y largo plazo.

La Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés) publicó recientemente una "Lista de verificación para la continuidad de las empresas pequeñas: cómo sobrevivir y prosperar después del Covid-19"² que es una herramienta de diagnóstico para navegar en tiempos de disrupción. La lista de verificación cubre tareas clave de administración financiera y administración estratégica para ayudar a las empresas a identificar y considerar de manera proactiva la información esencial y oportuna. Además, la IFAC lanzó un "Plan de Acción para la transformación de un despacho profesional: un camino al futuro"³ que identificó áreas de enfoque clave para las SMP.

Para que las SMP ayuden a los clientes a superar una crisis y una disrupción, he identificado tres principios rectores:

1. Centrarse en el personal

El personal es el activo más importante de una empresa y una parte integral de su ventaja competitiva. En una crisis, la salud y la seguridad de los empleados es primordial. Un liderazgo fuerte, visible y positivo es fundamental, junto con una comunicación clara, equilibrada y regular, ya que las personas seguramente escucharán de múltiples fuentes, información y mensajes contradictorios.

En respuesta a COVID-19, muchas empresas han implementado medidas como trabajar desde casa, horarios flexibles y turnos alternos en la oficina para practicar mejor el distanciamiento social. Algunas de las formas nuevas e innovadoras de trabajar continuarán una vez que la crisis haya pasado y probablemente tendrán beneficios a largo plazo.

Es importante que las empresas consideren el impacto emocional y psicológico en el personal. Deberá tenerse en cuenta cómo las personas pueden manejar los cambios significativos en su rutina diaria y estructura de vida, así como en su salud mental. Creo firmemente que la forma en que las SMP gestionan a sus empleados durante una crisis tendrá un impacto a largo plazo en su retención.

2. Construya sobre relaciones de confianza

Una crisis puede ser una oportunidad para conectarse con los clientes y demostrar que la empresa se preocupa por ellos y sus negocios. Esto puede ser tan simple como una llamada telefónica o un correo electrónico. Durante una crisis, se trata de escuchar a los clientes expresar sus miedos, desafíos y visiones para el futuro. La empatía tiene una gran demanda. Reconocer que las personas están sometidas a un estrés extremo, tanto a nivel personal como empresarial, debería abrir la puerta a conversaciones auténticas y sinceras que generarán aún más confianza en los clientes a largo plazo.

Es fundamental identificar las necesidades y brindar asesoramiento oportuno y relevante. Muchos Contadores son perfeccionistas. Eso es parte de lo que permite una buena información financiera. Pero en un entorno de crisis, donde la información es fluida y todo cambia a diario, las SMP deben mantenerse al frente de las necesidades de los clientes. A veces, eso significará que las SMP comuniquen lo que saben, incluso cuando esa información pueda cambiar. Hablar con franqueza sobre la incertidumbre es otra parte clave del proceso.

Para las SMP y sus clientes PyMES, fomentar relaciones auténticas y tomar decisiones rápidas pero inteligentes durante una crisis será fundamental para el éxito futuro.

3. Diversifique las ofertas de servicios y adopte la adaptabilidad

Las SMP tienen una gran oportunidad para demostrar su relevancia. A partir de ahora, las empresas deben pensar en cómo evolucionar su modelo operativo. Las SMP deben poder girar hacia las áreas en las que pueden ayudar a sus clientes PyMES y considerar la posibilidad de proporcionar más servicios de consultoría de asesoramiento empresarial.

La crisis de COVID-19 ha acelerado la adopción y aplicación de tecnología en muchas organizaciones. Las SMP pueden utilizar herramientas tecnológicas para proporcionar información a los clientes en tiempo real y mejorar la eficiencia, la calidad y la productividad. Esto puede implicar un cambio de la retrospectiva a la prospectiva utilizando conocimientos basados en datos. Por ejemplo, se podría brindar asesoramiento sobre diferentes escenarios de sensibilidad y opciones exploradas (mejor y peor caso) para la operación y la posición financiera en los próximos tres, seis o 12 meses.

Mantener la confianza y la seguridad

Durante una crisis, las PyMES necesitan el asesoramiento de Contadores de confianza que puedan ofrecer actualizaciones en tiempo real, al mismo tiempo que las ayuden a trazar un rumbo completamente diferente para el próximo año y más allá. Los profesionales deben ofrecer una perspectiva sobre la información financiera disponible (por ejemplo, pronósticos de flujo de efectivo) en un lenguaje claro y sencillo, para que los dueños de negocios comprendan la naturaleza crítica de sus decisiones. Si una organización no cuenta con un programa integral de gestión de riesgos, es hora de actuar rápidamente. Los planes y enfoques deberán revisarse periódicamente. En esta crisis, “regularmente” podría significar “diariamente”.

Es fundamental que todos en la cadena de suministro de informes financieros cumplan con sus responsabilidades. El punto de vista de la IFAC sobre ‘Mantener la confianza y la seguridad durante una crisis’⁴ destaca que la alta dirección, los directores de la junta y los miembros del Comité de Auditoría (es decir, todos los encargados del Gobierno Corporativo [TCWG]) son responsables de mantener la calidad e integridad de las decisiones tomadas, información reportada y mensajes comunicados a las partes interesadas durante periodos de estrés económico u operativo. Por ejemplo, los incentivos para actividades fraudulentas y el riesgo de error pueden aumentar junto con desafíos económicos inusuales y entornos laborales perturbados.

Los Contadores profesionales en los negocios, la práctica pública y el sector público son actores clave, junto con el TCWG y los organismos reguladores, para mantener la calidad de los informes y proporcionar a los mercados y al

público en general información confiable. Cuando eventos extremos e incontrolables interrumpen las operaciones comerciales normales, la información en los comentarios de la gerencia, los factores de riesgo y las notas a los estados financieros brindan la información necesaria sobre el desempeño y la viabilidad de una empresa.

Las auditorías de alta calidad de los estados financieros son esenciales. El punto de vista de la IFAC sobre “Lograr auditorías de alta calidad”⁵ señala que lograr auditorías de alta calidad requiere un ecosistema que funcione bien y se base en la ética y la independencia. El ecosistema involucra muchos factores y participantes, incluidas las personas adecuadas, la gobernanza adecuada y la regulación adecuada. Todos estos elementos deben trabajar juntos para producir la auditoría correcta que cumpla con las expectativas de las partes interesadas.

La IFAC ha desarrollado páginas Web dedicadas que cubren los desafíos e implicaciones clave de auditoría⁶ e informes financieros⁷ de COVID-19 y resaltan varios recursos que están disponibles.

Conclusión

La sociedad necesita Contadores profesionales, como un componente esencial de una economía global sostenible y resiliente, guiada por su responsabilidad ética fundamental de actuar en el interés público. Mantener la confianza y la seguridad durante una crisis es el camino más rápido hacia la recuperación después de una crisis.

Sin duda, cualquier crisis será un desafío para todas las empresas, incluidas las SMP. Sin embargo, el entorno incierto e impredecible brinda una oportunidad para que los profesionales eleven su papel como asesores comerciales estratégicos y confiables. Su conocimiento y experiencia los coloca en una posición única para ayudar a las empresas a gestionar eficazmente las circunstancias y ser capaces de liderar los esfuerzos de recuperación de organizaciones y comunidades.

Ahora es el momento de que los profesionales se adapten, adopten la innovación y se conviertan en parte de la solución para sus clientes y para su propio futuro, a medida que ingresamos a un mundo completamente nuevo. 

1 <<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/publications/relationship-between-accountancy-expertise-and-business-performance>>.

2 <<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/publications/small-business-continuity-checklist>>.

3 <<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/publications/practice-transformation-action-plan>>.

4 <<https://www.ifac.org/what-we-do/speak-out-global-voice/points-view/maintaining-trust-confidence-during-crisis>>.

5 <<https://www.ifac.org/what-we-do/speak-out-global-voice/points-view/achieving-high-quality-audits>>.

6 <<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations>>.

7 <<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-financial-reporting-considerations>>.

¡EN EL 2020, 20% DE DESCUENTO MÁS CURSO GRATIS!*

En cualquiera de nuestras modalidades

Evolucionamos y ahora somos un documento inteligente con temas de actualidad y *soluciones prácticas*

GRAN Campaña Anual de Suscripción 2020

La revista fiscal de México

PAF

MODALIDADES SUSCRIPCIÓN ANUAL

ELECTRÓNICA BÁSICA	ELECTRÓNICA PLUS	IMPRESA BÁSICA	IMPRESA PLUS	COMBO PAF (IMPRESA PLUS Y ELECTRÓNICA PLUS)
Precio normal: \$1,900 Precio campaña:	Precio normal: \$2,890 Precio campaña:	Precio normal: \$3,250 Precio campaña:	Precio normal: \$3,650 Precio campaña:	Precio normal: \$6,540 Precio campaña: \$5,232 +10% ADICIONAL
\$1,520 AHORRO: \$380	\$2,312 AHORRO: \$578	\$2,600 AHORRO: \$650	\$2,920 AHORRO: \$730	Precio final: \$4,708 AHORRO TOTAL: \$1,832

Vigencia: 30 de noviembre de 2020.

Válido sólo para depósitos en cheque, efectivo o transferencias. No aplica en pagos vía PayPal ni a meses sin intereses.

BENEFICIOS	TIPO DE SUSCRIPCIÓN				
	ELECTRÓNICA BÁSICA	ELECTRÓNICA PLUS	IMPRESA BÁSICA	IMPRESA PLUS	COMBO
24 ejemplares al año (uno cada quincena)	●	●	●	●	●
Se la llevamos a su domicilio			●	●	●
Visualicela desde nuestro portal www.revistapaf.com en cualquier dispositivo con internet	●	●			●
Opción de descarga en dos PC (archivo ejecutable, intransferible)		●			●
Descárguela desde nuestro portal dos días antes de la fecha de publicación		●			●
Consultas telefónicas ilimitadas (envíe por correo su consulta y le responderemos vía telefónica a más tardar en dos días hábiles)		●		●	●
Calculadoras fiscales		●		●	●
Videoteca de cursos en nuestro portal Casi Creaciones		●		●	●
Descuentos en nuestro Fondo editorial	●	●	●	●	●
Descuentos en nuestros cursos de actualización	●	●	●	●	●
Acceso a hemeroteca PAF (revistas de 2013 a la fecha)	●	●			●

*Un curso (a elegir) durante el tiempo que dure su suscripción. No incluye Magno Evento 2021. NO reembolsable.

www.revistapaf.com

www.casiacreaciones.com.mx

VENTAS Y SUSCRIPCIONES

55-5998-8903 y 04

ventas@casiacreaciones.com.mx

Trabajos de atestiguamiento Devoluciones de IVA

Retos de un trabajo esquematizado

C.P.C. SERGIO LUIS MORENO MORENO

Socio de auditoría de Moreno Contadores Consultoría Profesional, S.C.

Asesor de la Comisión Técnica de Auditoría del Colegio de Contadores Públicos de México

Secretario de la Comisión de DPC del IMCP
slm2@morenocontadores.com.mx



Síntesis

En un contexto en el que los contribuyentes enfrentan diversos problemas para recuperar las contribuciones que se generan a su favor, el trabajo profesional de los Contadores Públicos certificados cobra especial relevancia, debido a que la labor realizada de conformidad con las Normas de atestiguamiento posibilita cerciorarse de la existencia y viabilidad de los saldos en vísperas de solicitar la devolución del IVA.

Cada día se muestra la alta complejidad en diversos trámites ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) que los contribuyentes están padeciendo para poder así cumplir con su carga tributaria. El trámite de devolución de contribuciones no es la excepción y nos parece que la realización de dichos trabajos pueden ser un nicho de oportunidad que los profesionales de la auditoría deben apegarse a la normatividad inherente.

A casi un lustro de que desapareció la figura de las declaratorias para efecto de devolución del Impuesto al

Valor Agregado (IVA), los trabajos y procesos a seguir por parte de un Contador Público Certificado (C.P.C.) para validar la existencia y cumplimiento de las disposiciones fiscales se encuentran más vigentes que nunca.

Los contribuyentes se están enfrentando a múltiples problemáticas para recuperar las contribuciones que se generan a su favor, debido al citado impuesto, iniciando con la falta de recursos de las autoridades, problemas técnicos en el aplicativo del SAT, retrasos en los tiempos de proceso y hasta temas de cumplimiento de obligaciones por parte de los proveedores y/o prestadores de los bienes y servicios que se reciben,

Los C.P.C. hemos encontrado un nicho de oportunidad, ya que se están realizando labores de conformidad con las Normas de atestiguamiento

lo que en una gran cantidad de casos generan reducciones en los montos solicitados de impuesto al valor agregado y que, en consecuencia, tienen repercusiones significativas en otras contribuciones, como impuesto sobre la renta (ISR).

A finales del mes de julio se decretaron vacaciones por parte del área de devoluciones en el SAT, específicamente los días del 20 al 31 de julio de 2020 (Regla 2.1.6. de la RMF para 2020), hecho que no había pasado en mucho tiempo y que, como era de esperarse, la mayoría de los trámites se postergaron para el día 3 de agosto de 2020; sin embargo, al interior del SAT nadie reprogramó las fechas, por lo que los términos y plazos continuaron corriendo, teniendo como consecuencia que diversas solicitudes se declararían como desistidas (por sistema) las promociones, ya que el aplicativo impidió dar cumplimiento a requerimientos de información adicional, lo que ha ocasionado más retrasos, dado que al final se han tenido que reponer dichos trámites iniciando de ceros.

Si bien las disposiciones fiscales, hoy en día, están tutelando los trabajos contables, ya que tienden a solicitar una gran cantidad de información que se considera en muchos casos como una carga excesiva por parte de las autoridades, se deben acatarlas para que los contribuyentes se encuentren al corriente con el cumplimiento de las disposiciones fiscales que les corresponden; dicho control se ejerce iniciando con la emisión obligada de Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI) y sus distintos complementos; el uso de los catálogos de productos y servicios; la presentación de declaraciones mediante pagos conceptos referenciados, Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros (DIOT), Declaración de proveedores de IVA (DEPIVA), envío de la contabilidad electrónica (entre muchas otras), lo que en consecuencia provee de una enorme cantidad de elementos a las autoridades y que, de analizarse, genera un cúmulo de información de las

actividades de los contribuyentes, entre las que destacan los productos que se enajenan; el margen bruto de los mismos (al conocer el costo de adquisición y/o producción); el gasto corriente y la forma en que este se ejerce; fechas de pago, traslado y entregas de los mismos; servicios recibidos; remuneraciones pagadas y bases de las cuotas de seguridad social solo por citar unas cuantas.

Por las razones ya citadas es que, aunque se entiende esto no justifica el que las autoridades (SAT) emitan documentos para requerir información adicional a las solicitudes de devolución presentadas con puntos casi incumplibles y que van, desde el envío y correspondencia de las operaciones de recursos liquidados con los estados de cuenta bancarios de los solicitantes, movimientos de entradas y salidas de productos, descripción de las actividades, tasas de IVA aplicables, infraestructura con la que se cuenta para el desarrollo de las mismas, razón de negocios, actividades con definición de fecha cierta, características e idoneidad del domicilio, instalaciones en donde se desenvuelve la actividad, justificación de la utilización de ciertos servicios e instrumentos de financiamiento y, en algunos casos hasta el envío de los Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI), es decir, archivos tipo "XML" con sus respectivas representaciones impresas.

Para los trabajos arriba descritos, los C.P.C. hemos encontrado un nicho de oportunidad, ya que se están realizando labores de conformidad con las Normas de atestiguamiento, que tienen como objetivo fundamental emitir un informe al cerciorarse de la existencia y viabilidad de los saldos a favor en vísperas de solicitar su devolución, esto por medio de una metodología y aplicación de procedimientos diseñados para recabar la evidencia suficiente y adecuada que permite allegarse de los elementos necesarios para la emisión de un informe que en específico dé la certeza jurídica de su procedencia tanto para el contratante como para las autoridades.

¿Por qué Normas de atestiguamiento?

Las Normas para Atestiguar (NAT), ubicadas en la denominada serie 7000, cambiarán a partir del 1° de enero de 2021, esto derivado del proceso de adopción integral de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA). En el año de 2015 el International Standard on Assurance Engagements (ISAE) emitió la Norma 3000 revisada, la cual principalmente replica cambios que se realizaron a las Normas de Auditoría, para hacerlas más robustas y enfatizando el concepto de riesgos y los cambios en la estructura de los informes que se emiten haciéndolos más descriptivos destacando las referencias a la Norma de Control de Calidad (NCC) y al Código de Ética Profesional. En seguimiento a dichos trabajos, el IMCP por medio de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA), en 2018 emprendió un proyecto para homologar las Normas de atestiguamiento mexicanas con las internacionales, este trabajo concluyó en el 2019 con la aprobación de las nuevas normas para atestiguar.

Las Normas para Atestiguar que estarán vigentes hasta 2020, están elaboradas con base en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS), un marco de normatividad de auditoría que fue abrogado en 2012; por lo tanto, dichas NAT hacen referencia a las normas personales, normas de ejecución del trabajo y normas de información, entre otros temas, que ya no estarán vigentes.

Las nuevas NAT para 2021 serán:

7000	Exposición de motivos.
7010	Normas para Atestiguar.
7020	Informe sobre exámenes y revisiones de Información Financiera Pro-forma.
7030	Informe sobre el examen del control interno relacionado con la preparación de la Información Financiera.
7040	Exámenes sobre el cumplimiento de disposiciones específicas.
7090	Informe de atestiguamiento sobre los controles de una organización de servicios.

Cabe señalar que las NAT no eliminan ni modifican a ninguna de las NIA vigentes.

Las NAT constituyen una guía y establecen un amplio marco de referencia para una variedad de servicios profesionales, señalando lineamientos profesionales, orientados a promover, tanto la consistencia como la calidad en la prestación de esos servicios.

Las diferencias entre los trabajos de aseguramiento, así como entre los otros servicios relacionados radican principalmente en los objetivos, alcances y tipos de seguridad que el C.P.C. dará a su participación dentro de los compromisos, así como en su control de calidad.

Como los trabajos no contemplan realizar una revisión de todos los componentes de los estados financieros, ya que no se busca emitir una opinión de ellos en su conjunto, sino analizar solo un rubro en particular, los trabajos deben versar sobre NAT.

Es importante recordar que, de acuerdo con nuestro Marco de Referencia para Trabajos de Aseguramiento, la actividad de aseguramiento es “una labor en la que un contador público expresa una conclusión diseñada para incrementar el grado de confianza de los usuarios (que no sea la parte responsable) sobre el resultado de la evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento”.

Las NAT representan el marco de referencia y aportan el sustento técnico en la ejecución de dichos trabajos, por lo que se deben cumplir con requerimientos tales como:

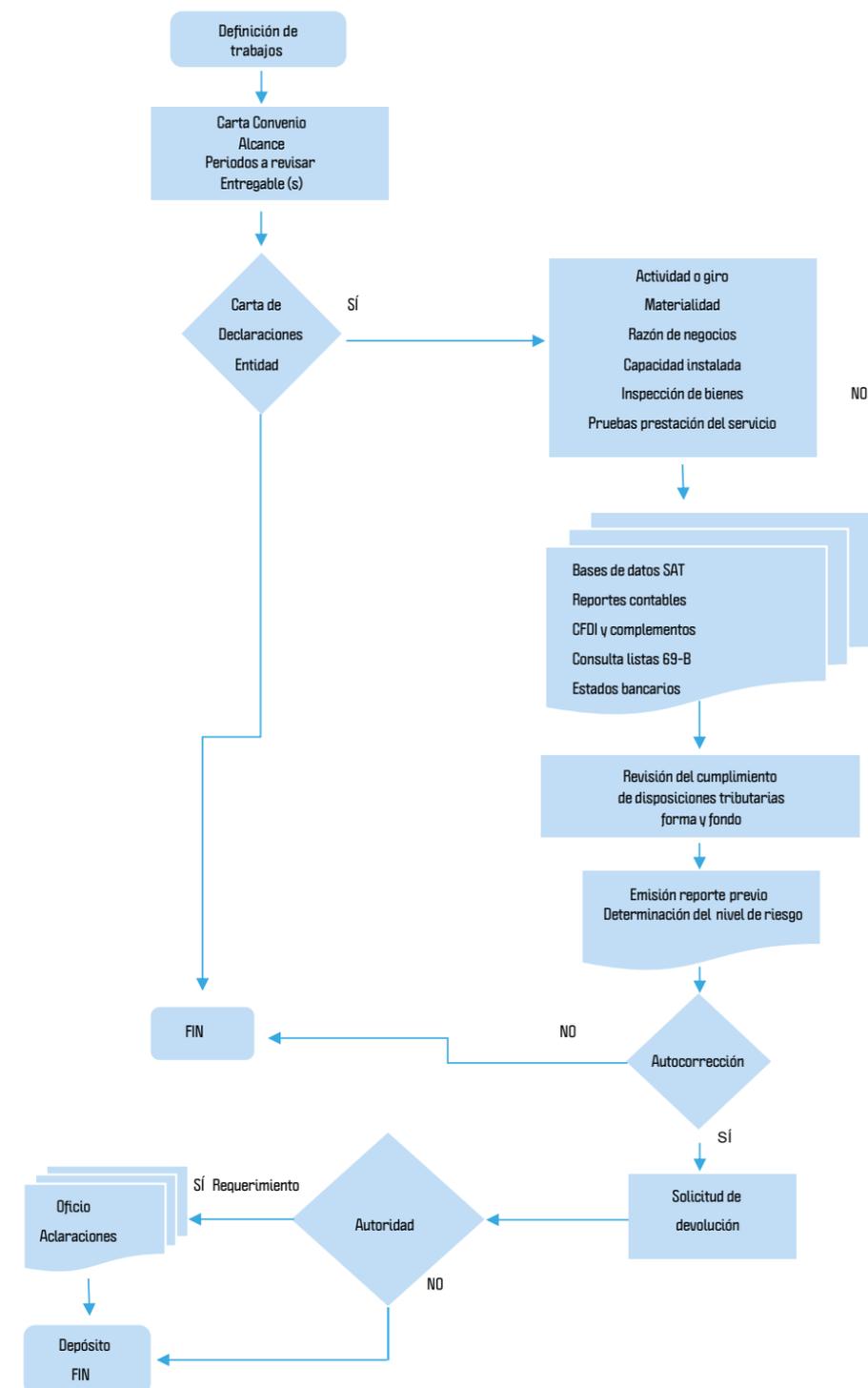
- Ética profesional.
- Aceptación y continuidad.
- Control de calidad.
- Escepticismo profesional.
- Juicio profesional.
- Planeación y ejecución del encargo.
- Emisión del informe de atestiguamiento.

Una vez señalado lo anterior, nos parece relevante señalar que los trabajos que versen sobre el análisis y recuperación de los saldos a favor determinados por los contribuyentes, el C.P.C. debe cumplir con estos elementos mínimos:

- Se debe firmar carta convenio para los trabajos.
- Es requerida la carta de declaraciones de la entidad.
- El objetivo es expresar una conclusión acerca de la confianza en la aseveración de que el saldo a favor sujeto a recuperación existe y cumple con las distintas regulaciones tributarias de forma y fondo, al grado que sirva de referencia para soportar el trámite de devolución.
- Los trabajos los debe realizar un C.P.C.
- Debe realizar una revisión que reduzca el riesgo de atestiguar a un nivel bajo o nulo.
- Debe obtener la cantidad de evidencia necesaria para obtener un grado de nivel de seguridad suficiente para suministrar una base objetiva para el informe.

- La importancia relativa es juzgada a la luz del rango esperado de certeza para la aseveración en cuestión. Sin materia fiscal no hay importancia relativa por lo que se debe realizar un análisis exhaustivo para contar con el grado de certeza máximo posible.
- Conservar los papeles de trabajo necesarios para sustentar su conclusión.
- Los trabajos son sujetos de revisión por la NCC.

Se presenta diagrama (sugerido) de los trabajos.



Con todos los elementos dados, nos parece más que oportuno plantear a las autoridades el hecho que los C.P.C. nos encontramos realizando trabajos que pueden facilitar a la autoridad atender la gran cantidad de solicitudes que se están presentando en materia de devolución del IVA, ya que en su mayoría son contribuyentes del sector primario que, al comercializar productos alimenticios gravados a la tasa del “cero por ciento”, requieren que los recursos fluyan con mayor velocidad. Si bien las autoridades los han considerado al otorgarles plazos menores y facilidades administrativas significativas, estas no son suficientes para reforzar este sector, tan esencial en el desarrollo de cualquier nación.

Con todo lo anterior, el resultado de los trabajos serán no solo tener la certeza de los importes solicitados, sino en caso de requerirse se contarán con todos los elementos en franco apego a la normatividad contable y fiscal que, seguramente serán los que se presentarán ante las autoridades para con ello, dar validez a cualquier petición de información adicional.

En este tiempo de pandemia, en donde algunos sectores se encuentran parados, el sector primario ha seguido operando, el flujo de productos alimenticios no se detendrá y por ello requiere una mayor atención por parte de las autoridades tributarias.

Al día de hoy ya se conoce la propuesta del paquete económico enviado el pasado 8 de septiembre de 2020 y una de las modificaciones que más ha llamado la atención, dentro de la propuesta de modernización, es la que otorgaría a las autoridades fiscales el uso de herramientas tecnológicas. Este argumento, al igual que el resto de los enunciados en la exposición de motivos de la iniciativa, se justifica como parte de las acciones de control, comunicación y para la protección de los derechos del fisco. Sin embargo, de la combinación de los conceptos enunciados, de aprobarse en sus términos, representa casi un estado policial y en la práctica sobre todo con personal sin la capacitación y diligencia necesaria o suficiente un riesgo para aquellos contribuyentes, a quienes se les llegue a practicar visita de fiscalización, se deberá tener especial cuidado por lo que la intervención del C.P.C. en este tipo de trabajos se considera necesaria, ya que todo lo anterior se realiza en pleno apego al Código de Ética Profesional. ☞



Colegio de Contadores Públicos
de México



Afiliado al
IMCP

NUEVO

Diplomado en Formación Estratégica Gerencial

Eleva tu nivel de liderazgo, influencia
y genera ambientes positivos de trabajo.

Inicia 20 de noviembre de 2020

Multidisciplinario | 84 NDPC

Diplomado *online*



mercadotecnia@colegiocpmexico.org.mx
Tel. 55 1105 1900, Ext. 1656
www.ccpm.org.mx

 **5528823071**



La auditoría interna como pilar en la operatividad de la empresa

C.P.C., L.D. y Mtro. ROBERTO RAMOS MARURI
Director en el área de Auditoría Interna BBVA México
roberto.ramos@bbva.com

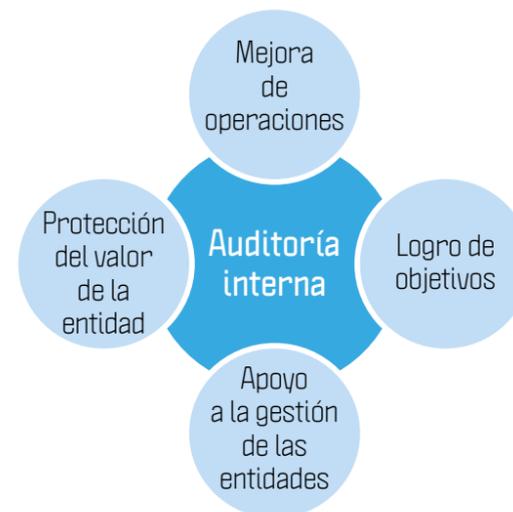
La actividad de auditoría interna debe evaluar la eficacia y contribuir a la mejora de los procesos de gestión de riesgos, así como hacer las recomendaciones apropiadas para mejorar los procesos de gobierno de la organización.¹

Desde la concepción y constitución formal del Instituto de Auditores Internos (IIA, por sus siglas en inglés) en el año 1941, se ha planteado la necesidad imponderable de concebir a la auditoría interna² como una actividad que es y debe ser integrada en el seno de las organizaciones con el fin primordial de agregarles valor y mejorar sus operaciones. En este sentido, la actividad de auditoría interna debe contribuir no solo al logro de los objetivos de la organización y su mejora continua, de cara a sus procesos de control y gobernanza de riesgos, sino a optimar y proteger su valor, mediante una adecuada gestión operativa.

A partir de esta concepción, y durante las últimas décadas, la función de auditoría interna ha enfrentado una lucha constante para transformarse, pues con la evolución del mundo de los negocios, esta actividad comenzó a vivir y continúa afrontando una gran transformación que está ganando terreno y que le ha permitido consolidarse, al grado de ser una función que ofrece “asesoría de confianza” a los órganos de gobierno y a la alta dirección

Los auditores internos están llamados a profesionalizarse en muchos más temas y con mucho más ahínco día con día

de las compañías. Esta situación ha derivado en un cambio en la concepción de la función, pues poco a poco ha dejado de ser vista por las entidades “como un mal necesario, el vigilante o policía, que sólo ve lo que está mal y lo reporta”, para convertirse en un apoyo fundamental para la administración, postura que claramente contribuye al logro de los objetivos de la organización.



Sin duda, el cambio en la forma de percibir y ver la actividad de auditoría interna es y seguirá siendo una

fuerte responsabilidad para los profesionales dedicados al desarrollo de esta función. Los auditores internos están llamados a profesionalizarse en muchos más temas y con mucho más ahínco día con día, a fin de consolidar su imagen al interior de las organizaciones (la de ser un asesor de confianza), y con ello, ser un referente para los ejecutivos, al aportar su punto de vista sobre las situaciones que les son consultadas y no solo desde la visión de “cumplimiento y control”; también desde la perspectiva de negocio, al integrar en su “ADN” y sus distintos análisis de riesgos, el enfoque estratégico sobre la operación de la entidad, su entorno, así como de los nuevos riesgos que hoy en día enfrentan las organizaciones y el mundo de los negocios.

Es por ello que la labor de la auditoría interna, dentro de las organizaciones, hoy en día resulta fundamental, pues a partir de su enfoque sistemático, no solo basado en el análisis de riesgos, sino también en el funcionamiento operativo del negocio, contribuye a que las operaciones de las entidades se realicen sobre bases sólidas, al poner de manifiesto las cuestiones críticas del ámbito regulatorio, de control y operativo; favoreciendo a que los directivos de las entidades gestionen con más y mejor información y de manera oportuna la exposición a riesgos críticos de la entidad.



Resulta entonces trascendental que la auditoría interna se anticipe a todas aquellas situaciones críticas que identifique, a partir de sus análisis de riesgos (mapas de riesgo, levantamiento de procesos, etc.), para garantizar que todos los procesos de la entidad (primordialmente los críticos), se estén realizando conforme a las definiciones planteadas por la administración, de una manera confiable y que se adecúan a la realidad del negocio y su entorno, contribuyendo con ello al fortalecimiento de las funciones operativas dentro de un marco de control adecuado. Esta situación, aunque puede resultar sumamente compleja, contribuye a la homogeneización, estandarización y fortalecimiento de los procesos al interior de las organizaciones.

Esta contribución por parte de la auditoría interna (la de homogeneizar, estandarizar y fortalecer los procesos), sugiere la necesidad de integrarla dentro de cualquier organización, ya que esta ayuda puede mejorar significativamente la operatividad de la empresa, a partir de la anticipación en la identificación de los riesgos del negocio, convirtiéndola así en uno de los pilares fundamentales para su operatividad. Esto, en definitiva,

se logra, a partir de la seguridad razonable que ofrece una adecuada función de auditoría interna.



Otro elemento fundamental que permite a la función de auditoría interna llegar a convertirse en un apoyo fundamental para cualquier organización, es la supervisión que esta realiza sobre la razonabilidad de la gestión de riesgos y el adecuado manejo e integración del marco de control interno, y cómo estas actividades se encuentran alineadas e integradas en los procesos clave de negocio, de apoyo y estrategia, a fin de garantizar su adecuado funcionamiento.

Procesos clave	Procesos de apoyo
<ul style="list-style-type: none"> • Producción • Ventas • Logística y operaciones • Mercadotecnia 	<ul style="list-style-type: none"> • Contabilidad y finanzas • Recursos Humanos • Compras • Gestión de activos
Razonabilidad de la gestión de riesgos	
Manejo e integración del Marco de Control Interno	

A partir de este enfoque, la función de auditoría interna contribuye a la mejora de las operaciones de una entidad al poner su máxima atención en:

- > Todos aquellos asuntos que resulten de suma importancia para el Consejo de Administración y la alta dirección de las entidades.
- > Diseñar sus planes de trabajo flexibles alineados a las prioridades estratégicas de la organización y sus principales riesgos (incluyendo los emergentes).
- > Aportar por medio de sus reportes, información relevante y útil para la toma de decisiones del Gobierno Corporativo y la alta dirección.

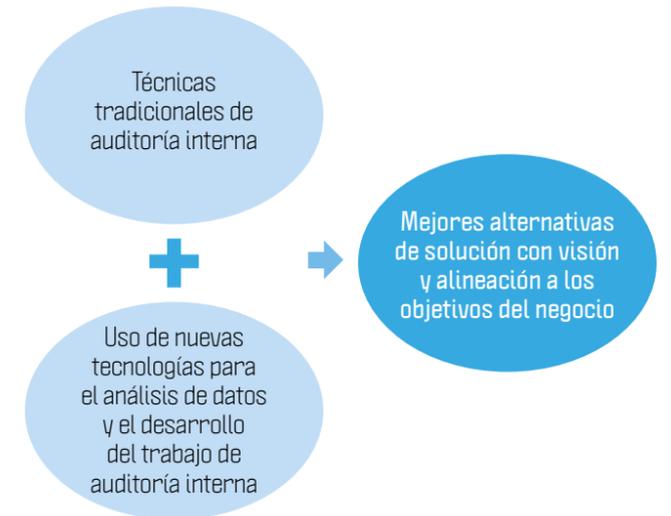
- > Orientar el enfoque tradicional de “aseguramiento” hacia el incremento y mejora de la eficiencia y eficacia de las operaciones.
- > Contribuir a la simplificación de los esquemas y procesos de organizativos, por medio del monitoreo constante de los riesgos y controles críticos que afectan a la estrategia del negocio.
- > Supervisar a partir de sus revisiones, la información no financiera (de gestión), la cual cada día toma mayor relevancia para la toma de decisiones en la operación de la entidad.
- > Constituirse como un agente de cambio, que promueva no solo la cultura de control y cumplimiento en la entidad, sino también la cultura de la eficiencia y eficacia de las operaciones.

Enfoque que, sin duda, aporta un valor inconmensurable a las organizaciones, ya que les ofrece y pone a su servicio el conocimiento profundo que el auditor interno logra tener de la entidad por medio de su actividad transversal y de la comunicación que mantiene en todos los niveles de la organización; por lo tanto, es menester que las entidades dispongan, en su beneficio y el de su eficiencia operativa, de lo que la función de auditoría interna ofrece sobre aquellos asuntos que pueden resultar relevantes, para el mejor funcionamiento de la compañía y aportar a la organización conocimientos valiosos sobre su operativa.

Esta situación resulta relevante, pues hoy en día en un mundo que se encuentra en constante cambio, en el que los negocios se enfrentan a nuevas oportunidades de crecimiento, pero también a nuevos riesgos, tomar decisiones en el momento adecuado y soportadas en información confiable resulta fundamental. Por ello es esencial el aporte de valor que puede ofrecer la auditoría interna, con la finalidad de garantizar que las definiciones realizadas por la entidad respecto de su operatividad se lleven a cabo de forma adecuada y acorde a su realidad, tanto en el mercado o mercados en los que opere como en su relación con los clientes (externos e internos), en beneficio del logro de los objetivos de la entidad.

En este sentido, la función de auditoría interna en las organizaciones es de especial relevancia, ya que a partir del análisis no solo de los procesos críticos, sino del entendimiento que logra por medio de sus procesos de análisis y revisión, contribuye a generar una cultura de enfoque basado en los riesgos y controles, de prevención y anticipación a situaciones que pueden ser consideradas como críticas en las organizaciones, de suerte que dicha actividad está llamada a ser un pilar dentro de la operatividad de las organizaciones.

Este llamado a constituirse en un pilar dentro de la operatividad de las organizaciones, se deriva de la visión y capacidad que tiene la función de auditoría interna para identificar aquellos aspectos que pueden derivar no solo en un riesgo, sino sobre todo en oportunidades de mejora al interior de las organizaciones. Por medio de la aplicación de técnicas tradicionales de auditoría y de la incorporación y uso de las nuevas tecnologías para el análisis de información en el desarrollo de su labor, puede ser capaz de ofrecer y proponer alternativas de solución al Consejo de Administración y a la alta gerencia, con un enfoque diferente al tradicional, es decir, un enfoque innovador y alineado a las tendencias globales (por ejemplo, una analítica avanzada de datos), lo cual, sin duda, en las épocas actuales claramente puede contribuir al logro de los objetivos de cualquier negocio.



Pilar que no solo debe ser privativo de los grandes corporativos, sino de cualquier organización, con independencia de su tamaño, ya que la función de auditoría interna ofrece un punto de vista integral de la organización, además del soporte empresarial respecto de la prevención, detección, mitigación y, en su caso, remediación de los principales riesgos y debilidades identificados, así como de una cultura de control y buen gobierno, lo que contribuye al logro de los objetivos de cualquier organización.

Por ende, una función de auditoría interna eficiente y que se constituya como pilar en la organización, debe ser una función que por medio de su actividad cotidiana brinde soporte a las organizaciones, el cual debe derivar en aspectos tangibles para las mismas, situación que se logra con la emisión de informes repletos de recomendaciones y la generación de una función “inteligente y de valor” con la puesta en marcha de planes y programas alineados a la estrategia de la organización, así como con la contribución a la

mejora de los procesos críticos, y que deriven en la generación de ahorros o eficiencias cuantificables y/o tangibles para la entidad.



Esta tarea (enfoque y alineación estratégica), si bien no resulta nada fácil de llevar a cabo, debe ser una tarea prioritaria en la agenda de los auditores internos, situación que se logra, por un lado, cumpliendo (como hasta ahora se hace) con las revisiones y actividades tradicionales (básicas) de aseguramiento, pero añadiendo dentro de las mismas un enfoque alineado a la estrategia y fundamentado en análisis profundos de datos y brindando, con apego a las normas, la consultoría que requiera, tanto el Consejo de Administración como la alta gerencia y/o dirección de las entidades sobre cómo acometer los riesgos actuales y aquellos que deriven de la propia estrategia (identificados y/o emergentes). Lo anterior posibilitará dar respuesta a las expectativas y necesidades que hoy en día tienen las organizaciones para gestionar sus riesgos, siendo, para las organizaciones, un verdadero catalizador que permita identificar de forma oportuna riesgos sobre aspectos críticos en la estrategia de las entidades y a la vez desarrollar la capacidad de ofrecer asesoría sobre alternativas de solución que contribuyan a su mitigación y mejor manejo, siempre con un enfoque en la eficiencia de la operativa, alienado a la estrategia y con miras al logro de sus objetivos.

En definitiva, este nuevo enfoque que la función de auditoría interna ha desarrollado, representa una oportunidad ideal para las organizaciones y su Gobierno Corporativo, así como para la propia auditoría interna, a fin de transformarla y convertirla en una función pilar y apoyo de la operativa de las entidades, alineando y encaminando el desarrollo de su actividad como un auténtico soporte para el Consejo de Administración, la alta dirección y, en general, para todo el negocio, en cuanto al diseño de estrategias e identificación de riesgos actuales y futuros en los procesos estratégicos y críticos de las organizaciones, contribuyendo así al logro de sus objetivos. Lo anterior en pro de generar oportunidades de mejora en los procesos y el manejo eficiente de sus riesgos, a la par de trabajar con toda la organización en la clara identificación de sus fortalezas, incluyendo dentro de sus planes de auditoría revisiones no solo enfocadas en el estricto cumplimiento y apego a las normas y ejecución de controles, sino considerando revisiones con un enfoque en la operativa y proyectos críticos del negocio, así como de los riesgos emergentes, consolidando así una función efectiva y de apoyo integral a la gestión empresarial. ☞

1 Instituto de Auditores Internos (2017). Normas Internacionales para el ejercicio profesional de la Auditoría Interna 2110 y 2120. Instituto de Auditores Internos. Disponible en: <<https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Spanish.pdf>>. Consultada en septiembre de 2020.

2 "La Auditoría Interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a cumplir sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión de riesgos, control y gobierno". Instituto de Auditores Internos (2020). "Definition of Internal Auditing". Instituto de Auditores Internos. Disponible en: <<https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>>. Consultado en septiembre 2020.



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

tienda.imcp.org.mx

Suscríbete a nuestra revista en formato digital 2020

La información más completa y actual del ámbito contable solo la encontrarás aquí

\$600.00

» Anual

\$60.00

» Un ejemplar

libreria@imcp.com.mx

Tel. 55 52 67 64 27

Tienda
en línea



Opinión del auditor de estados financieros y los esquemas reportables de la acción 12 del BEPS

DR. JAVIER ELIOTT OLMEDO CASTILLO
 Director del Despacho AFC, Servicios Contables y Legales, S.C.
 Socio del Colegio de Contadores Públicos de Querétaro
 javier_elliott@hotmail.com

Síntesis

Uno de los cambios más relevantes con motivo de la reforma fiscal 2020 fue la adopción de la Acción 12 del plan BEPS en el Código Fiscal de la Federación. El presente trabajo, aborda la importancia que tendrá la opinión del auditor de estados financieros para el cumplimiento de las obligaciones en materia de esquemas reportables de las empresas auditadas.

Introducción

El auditor tiene como principal responsabilidad formarse una opinión sobre los estados financieros y, al concluir su trabajo de auditoría, expresar su opinión en un informe, haciendo que la información suministrada en ese informe sea lo más relevante posible para sus usuarios, dotando de mayor confianza y credibilidad a los resultados de una auditoría de estados financieros.

El contenido del informe del auditor debe mostrar un panorama completo de los estados financieros con sus notas explicativas u otra información que sea relevante, así llega a cumplirse con el requisito de que la formación de la opinión y la emisión del informe de auditoría se elaboraron con base en la NIA 700 en cuanto a su alcance, requerimientos y presentación que contribuirá en gran medida a dotar de congruencia y comparabilidad al trabajo de auditoría.

La reciente reforma fiscal que entró en vigor en 2020, trajo consigo la incorporación de una nueva obligación formal: “revelar” los mecanismos de planificación fiscal agresiva denominados por la legislación mexicana como “esquemas reportables”, en el entendido de que México cumple con su compromiso derivado de las acciones del G20 y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) plasmadas en los proyectos y en informes, denominados por sus siglas en inglés BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) como un conjunto de recomendaciones en materia de tributación internacional para regular la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios fiscales consistentes en 15 acciones en las que de ellas trasciende la acción número 12 titulada “exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva” como una medida para combatir las planificaciones fiscales.

El auditor tiene la responsabilidad de formarse una opinión sobre los estados financieros y expresarla en un informe que sea lo más relevante posible para sus usuarios

En este sentido, se hará un análisis de cuál es la participación del auditor ante esta nueva obligación fiscal y señalar cómo se debe reflejar la misma en el informe de auditoría elaborado por parte del auditor independiente; para ello, se recurrirá a la NIA 700 para identificar sus requerimientos, cómo formarse una opinión y cómo se plasma en el informe de auditoría la obligación fiscal para los esquemas reportables señalado en el nuevo Título Sexto del Código Fiscal de la Federación (CFF) “De la revelación de esquemas reportables”.

La opinión del auditor independiente

Conforme a las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), en específico la NIA 700, establece como responsabilidad del auditor independiente de estados financieros (EF) el formarse una opinión sobre los mismos, basándose en las conclusiones a las que se llegó derivadas de la evidencia obtenida con motivo de la auditoría practicada; así como la obligación del auditor para expresar dicha opinión con toda claridad, mediante un informe escrito de auditoría (Contadores, 2020).

Cabe hacer mención, que la opinión del auditor no tiene por objeto restar o sumar valor a los EF, en los que se trata de plasmar su consideración sobre si estos fueron elaborados en todo aspecto material, de conformidad con el marco de información financiera aplicable;

por ejemplo: las Normas de Información Financiera (NIF) y/o las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, por sus siglas en inglés); así, los tipos de opiniones que se puede formar el auditor, de conformidad con los apartados 16 y 17 de la NIA 700, son los siguientes:

- > *Opinión no modificada (o favorable)*. Cuando el auditor concluya que los EF están libres de cualquier incorrección material, es decir, que fueron preparados en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.
- > *Opinión modificada (o desfavorable)*. Cuando derivado de la evidencia de auditoría recabada por el auditor, este concluye que los EF, en su conjunto, no están libres de incorrección material (se presenta cuando la entidad se aparta del marco de información financiera aplicable), o bien, cuando no se obtuvo suficiente evidencia de auditoría para llegar a una conclusión diferente (Contadores, 2020).

La formación que se haga el auditor de una opinión modificada depende de los efectos o posibles efectos que las incorrecciones tengan sobre los EF; al respecto, la NIA 705 establece que las incorrecciones pueden ser generalizadas cuando estos efectos no se limitan a elementos, cuentas o partidas específicas; representan o podrían representar una parte sustancial de los EF; o cuando -respecto de las revelaciones de información- son fundamentales para que los usuarios comprendan. De este modo, los tipos de opinión modificada que pueden asentarse en el informe de auditoría son:

- > *Opinión con salvedades*. Cuando de la evidencia de auditoría, el auditor concluya que existen incorrecciones materiales, pero no generalizadas, o bien, cuando no obtiene suficiente evidencia de auditoría, pero concluye que los posibles efectos -en caso de haber incorrecciones- serían materiales, pero no generalizados.
- > *Opinión desfavorable (adversa)*. Si existe evidencia de auditoría suficiente para concluir que existen incorrecciones materiales generalizadas.
- > *Denegación (abstención) de opinión*. Cuando no se obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada para emitir la opinión, pero las incorrecciones -en caso de haberlas- serían materiales y generalizadas, o bien, cuando se obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuadas, pero existan múltiples incertidumbres cuyo efecto acumulativo en los EF impidan formarse una opinión al auditor (Contadores, 2020).

La reforma fiscal para 2020, trajo consigo la incorporación de una nueva obligación formal: “revelar” los mecanismos de planificación fiscal denominados “esquemas reportables”

La Acción 12 del BEPS y la revelación de esquemas reportables

La Acción 12 del BEPS, es el punto de partida para que las distintas jurisdicciones en el mundo incorporen disposiciones normativas para obligar a los causantes a revelar los mecanismos de planificación fiscal agresiva, caso que en México se adoptan estas recomendaciones y se incorpora en la legislación la “revelación de esquemas reportables” mediante el régimen de declaración obligatoria para dotar de información temprana a la administración tributaria sobre las estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas que tiene como finalidad identificar a sus promotores y usuarios, teniendo el efecto disuasorio para su uso y promoción (OCDE, 2016).

Es de resaltar que la información sujeta a declaración obligatoria no es considerada, *per se*, como una planificación fiscal agresiva, sino que es la seleccionada conforme a la norma de declaración obligatoria, con base en rasgos que ayuden a identificar las características propias de una planificación fiscal agresiva. Al respecto, en la Acción 12 se establece lo siguiente:

- > **Rasgos genéricos.** Los que se centran en características frecuentes en los esquemas de planificación fiscal agresiva, como el establecimiento de cláusulas de confidencialidad o el pago de comisiones elevadas.
- > **Rasgos específicos.** Los que se refieren a aspectos particulares en los esquemas que generan preocupación, como el empleo de pérdidas fiscales (OCDE, 2016).

Siguiendo las pautas de la Acción 12 del BEPS, y como parte de los compromisos contraídos por México con en el G20 y la OCDE, el legislador mexicano introdujo, a partir de 2020, un nuevo Título Sexto al CFF, con el objetivo de obligar a los asesores fiscales y a los

contribuyentes a revelar a las autoridades fiscales las planeaciones fiscales que sean consideradas potencialmente agresivas, mediante la presentación de una declaración informativa, de conformidad con los artículos 197 al 202 del CFF; de esta manera, México da cumplimiento a uno de los 15 compromisos derivados de los documentos finales de las acciones BEPS, concretamente la Acción 12, estableciendo un régimen de declaración obligatoria para quienes utilicen y/o sean promotores de planeaciones fiscales agresivas denominado revelación de Esquemas Reportables (ER).

Los esquemas reportables del CFF

Los ER contemplados en el CFF son mecanismos que se consideran como planeaciones fiscales potencialmente agresivas y que reúnen ciertas características señaladas en el artículo 199 del CFF, y que, dicho sea de paso, pueden ser de dos tipos: generalizados o personalizados; son generalizados cuando han sido diseñados para su implementación por cualquier contribuyente o un grupo específico de contribuyentes; son personalizados si fueron diseñados para su adaptación a las necesidades particulares de un contribuyente específico (Diputados, Últ. Ref. 2020).

Conforme al artículo 197 del CFF, los principales obligados a revelar los ER son los asesores fiscales, considerándose como tales a cualquier persona que, en el curso ordinario de su actividad, lleve a cabo actividades de asesoría fiscal y, además, sea responsable o se involucre en el diseño, comercialización, administración, organización o implementación de la totalidad de un ER, o bien, que ponga a su disposición la totalidad de uno de estos para su implementación por parte de un tercero (Diputados, Últ. Ref. 2020).

En este sentido, el artículo 198 del CFF señala los supuestos de excepción para que los contribuyentes sean los obligados a la revelación de un ER, principalmente,

se hace referencia a los casos en que no existe un asesor fiscal de por medio, ya sea de hecho -porque el ER fue diseñado, organizado, administrado e implementado por el propio contribuyente- o de derecho -si el ER fue proporcionado por una persona que no se considera asesor fiscal conforme al CFF-, además, cuando exista común acuerdo entre asesor fiscal y contribuyente para que sea el último quien revele el ER (Diputados, Últ. Ref. 2020), entre otros supuestos.

Con independencia del sujeto obligado, el artículo 201 del CFF indica que la revelación de los ER se hará mediante declaración informativa y deberán ser revelados a más tardar a los treinta días siguientes al del primer contacto para la comercialización del esquema; o bien, de aquel en que se encuentre disponible para su implementación por el contribuyente o que se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, dependiendo de si se trata de un esquema *generalizado* o uno *personalizado*, respectivamente (Diputados, Últ. Ref. 2020).

La declaración citada se enviará por medio de los mecanismos que dé a conocer el Servicio de Administración Tributaria (SAT) mediante reglas de carácter general, de conformidad con el artículo 201 del CFF, mecanismos y reglas que no han sido dadas a conocer a la fecha de redacción del presente trabajo, al igual que el umbral mínimo de los montos respecto de los cuales no nacerá la obligación de cumplir con las disposiciones señaladas en el Título Sexto del CFF, de conformidad con el numeral 199 del mismo ordenamiento legal.

A modo de conclusión, para que una planificación fiscal sea considerada ER se requieren dos circunstancias: que el esquema en cuestión genere o pueda generar la obtención de un beneficio fiscal en México y que reúna alguna de las características señaladas en el artículo 199 del CFF y que, cabe señalar, estas son las que la Acción 12 del BEPS las ha denominado rasgos específicos. Respecto del beneficio fiscal, el penúltimo párrafo del artículo 199 remite al diverso 5-A del CFF, donde se señala que se considera beneficio fiscal a “cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución” (Diputados, Últ. Ref. 2020).

La formación de la opinión del auditor y los esquemas reportables

Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre si los EF cumplen con todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y que, además, las aseveraciones hechas por el auditor estén sustentadas con evidencia suficiente y adecuada, tal como lo señala el apartado 26 de la NIA 330, *Respuestas del Auditor a los Riesgos Valorados*, caso que el auditor tiene la responsabilidad de diseñar e implementar respuestas a los riesgos de incorrección

material que fueron identificados y valorados durante el desarrollo del trabajo de auditoría y que si el auditor llegara a la conclusión de que existen incorrecciones no corregidas deberá considerarlo al elaborar su opinión el aspecto de los errores y su evaluación para plasmarlos en su informe.

En el caso de los ER se debe partir del hecho de que se trata de una obligación de tipo legal y que no necesariamente esta obligación la cumple la entidad auditada, aunque esta sea la que obtenga el beneficio fiscal; es más, la regla general establece que la obligación de revelar los ER es por cuenta de los asesores fiscales, *con independencia de esto*, debe ser evaluado por el auditor en su aspecto material y formal, ya que el beneficiario de esa planificación fiscal es el ente auditado, y estaría obligado a plasmarlo en su respectivo informe de auditoría, caso que el auditor debe tomar en cuenta si los EF presentan las transacciones y los hechos subyacentes -los ER a primera vista podrían no mostrar efectos adversos en la información financiera- como un reflejo fiel que sirvan de sustento para emitir su opinión.

En este sentido, los ER pudieran afectar los aspectos materiales (incertidumbre material) de la información financiera y derivar en posibles errores e incluso podría tratarse de un fraude y que esas inconsistencias detectadas se configuren en incorrecciones “graves” caso que deben llamar la atención en el informe de auditoría sobre la información revelada en los EF o si fuera el caso si dichas revelaciones no son adecuadas y den pauta para la emisión de una opinión modificada; conforme a la NIA 700, debe plasmarse esas incorrecciones dentro del apartado de las otras responsabilidades de información.

Por otro lado, debido a que la obligación de revelar los ER surge con motivo de una obligación de tipo legal o reglamentaria, el auditor, de acuerdo con las circunstancias, deberá considerarlo en su informe de auditoría para que sea incluido en el apartado: “Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios” y no como parte de la información requerida por las NIA, -aclara la NIA 700 que si se trata de los mismos temas que se presentan en las responsabilidades de información requeridos, no se informará en sección separada, como ya se mencionó, en el caso de los riesgos de incorrección material encontrados-; siendo así, por su origen, la revelación de ER pertenece a la esfera de cumplimiento legal y el auditor por regla general deberá plasmarlo en una sección separada en su informe de auditoría, en el rubro: “informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios” y se agregaría un sub apartado cuyo nombre se propone: “informe sobre la obligación fiscal de revelar los esquemas reportables” en la que se asentaría por el auditor su conclusión respecto al cumplimiento de dicha obligación como parte del informe del cumplimiento legal y reglamentario.

Un aspecto que deberá tener presente el auditor en la conclusión de su trabajo de auditoría es, si se ha obtenido una seguridad razonable respecto a si los EF evaluados en su conjunto están libres de incorrección material, y que si en este caso existiera una planificación fiscal agresiva -denominada para fines fiscales ER- implementada por la entidad auditada y que se llegara a la conclusión que estuviera en presencia de un error o de un fraude cometido, entonces esta aseveración deberá estar expresada con apego a la NIA 330 (apartado 26), sobre la obtención de la evidencia de auditoría suficiente y adecuada, respecto a los riesgos valorados por las incorrecciones materiales detectadas derivados de los procedimientos sustantivos aplicados por el auditor que, sin lugar a dudas, deberán ser suficientes para apoyar la conclusión del auditor, que derivará, pudiera ser el caso, en una opinión modificada por llegarse a la conclusión de que existen incorrecciones materiales no corregidas, derivadas de un ER o si, como consecuencia de esa planificación fiscal agresiva, no se pueda obtener evidencia suficiente o adecuada para concluir en una opinión libre de incorrección material.

Como parte de la responsabilidad del auditor, en relación con la ejecución del trabajo de auditoría, es identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los EF debidos a fraude o error; y respecto a los ER, debe tomarse en cuenta las características señaladas en el artículo 199 del CFF, para que -si llegara a configurarse la obligación de revelar los ER-, deberá estar atento el auditor en el diseño de procedimientos de auditoría para responder a esos riesgos que le permitan obtener evidencia suficiente para sustentar su opinión; cabe hacer mención, que la revelación de los ER -dígase planificaciones fiscales agresivas- pudieran traer consigo una serie de determinaciones y sanciones posteriores, en donde el auditor deberá tomar en cuenta las posibles consecuencias que resultaran de la presentación de la declaración obligatoria por los ER, frente a este tipo de escenario también tendrá que mencionarse en el informe de auditoría.

Otro aspecto a considerar en el informe de auditoría es el llamado "párrafo de énfasis" (NIA 706, apartado 6) aplicable para los casos de "incertidumbre" tratándose de eventos importantes que pudieran ocasionar afectaciones o dudas significativas en los distintos aspectos que afecten la información financiera; siendo así, los ER y su declaración obligatoria al ser analizados y evaluados por el equipo de auditoría para ser revelado en el informe de auditoría; concretamente, el

auditor deberá evaluar si incorpora el párrafo de énfasis respecto de las posibles afectaciones futuras ocasionadas por la revelación de los ER, principalmente por las incertidumbre de las consecuencias legales derivadas de la declaración obligatoria de los ER; como se sabe, el párrafo de énfasis se utiliza cuando no hay efectos medibles y cuantificables ocasionados por incertidumbres importantes, que para el caso de los ER, derivará en posibles actos de fiscalización con todas sus consecuencias legales con la imposición de sanciones que ocasionaría una duda significativa, por lo que deben revelarse esta situación en los EF de la entidad auditada.

Conclusión

Con miras a la entrada en vigor de las obligaciones en materia de esquemas reportables a partir del año 2021 -de aplicación retroactiva para los esquemas reportables, cuyos efectos fiscales se vean reflejados a partir de 2020-, el auditor de estados financieros debe evaluar y tomar en cuenta esta situación en la elaboración de su informe de auditoría, en donde tendrá la obligación de identificar sus efectos en la información financiera, si se llegara a concluir que existen incorrecciones materiales no corregidas que afecten la información financiera de la entidad o bien, si la presencia de los esquemas reportables impiden la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada para formarse una opinión libre de incorrecciones deberá plasmarse esta situación dentro de los requerimientos señalados por la NIA 700.

Para estar en condición de cumplir con lo anteriormente señalado, es necesario que el auditor haga un estudio de cuál es el efecto de un esquema reportable en el entorno de la información financiera que deben verse reflejados en los estados financieros de los contribuyentes, de conformidad con el marco de información financiera aplicable y observándolas disposiciones fiscales vigentes para que el auditor lo plasme debidamente en su informe de auditoría. ☞

Referencias

- Contadores, F. I. (2020). *Normas Internacionales de Auditoría*.
 Cruz, F. L. (2013). *Guía para elaborar el informe de auditoría independiente con base en las Normas Internacionales de Auditoría*. México. IMCP.
 Diputados, H. C. (Últ. Ref. 2020). *Código Fiscal de la Federación*.
 OCDE. (2016). Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12 - Informe final 2015. Obtenido de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>
 OECD. (2013). The OECD Work on Base Erosion and Profit Shifting. Obtenido de <https://www.oecd.org/ctp/TheOECDworkonBEPS.PDF>



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Publica tus libros sin
invertir dinero,
solo tu talento

Escribe un libro
Para nuestras colecciones

Contabilidad

Auditoría

Finanzas

Fiscal

Diversos

Jurídico

Contacto y recepción de obras

Norma Berenice San Martín López, Coordinadora Editorial
coordinador.editorial@imcp.org.mx

Adolfo Arcos González

Director General de Auditoría Interna de BBVA México



ENTREVISTA POR
M.A. y C.P.C. JOSÉ DE LA FUENTE MOLINA
SOCIO DIRECTOR DE JFM y ASOCIADOS, S.C.
INTEGRANTE DE LA COMISIÓN DE REVISTA DEL IMCP
JDELAFUENTE@JFMVASOCIADOS.COM.MX

FOTOGRAFÍA
CORTESÍA DE BBVA MÉXICO

Licenciado en Economía por la Universidad Rey Juan Carlos, en Madrid, España, y Auditor Interno Certificado (C.I.A.). Profesional con más de 15 años de experiencia en mercados financieros y con amplio conocimiento en auditoría interna en riesgos financieros, operacionales, de cumplimiento y controles, en grandes firmas financieras europeas, estadounidenses y latinoamericanas.

Asimismo, en BBVA se ha desempeñado para diferentes proyectos de sucursales y filiales en Hong Kong, Londres, Nueva York y Estambul. En BBVA España fue Director de Auditoría, Gerente de Auditoría, Auditor Senior y Auditor Junior. Actualmente es Director General de Auditoría de BBVA México.

Desde su experiencia profesional, ¿cuál es el valor que aporta la auditoría externa a las organizaciones?

Históricamente la auditoría externa siempre ha tenido una función clave como proveedor de aseguramiento de la información financiera, la integridad y la exactitud de la información financiera de las entidades, pero su aporte de valor va mucho más allá de eso. Es un área de control importantísima, porque no solo se trata de proveer hacia afuera ese aseguramiento, esa imagen fiel tan recurrente de la que hemos hablado, sino que toda esa información financiera al final también supone un punto de control relevante para todas las áreas.

¿Cuál es la relación que existe ante la auditoría externa y auditoría interna? ¿Son complementarias?

Son totalmente complementarias; de hecho, nuestro estatuto de auditoría interna recoge de manera formal esa relación que tiene que ser fluida y constante para fomentar una mayor cultura de control entre la organización y, en este caso, lo es. Ahora, yo he tenido la oportunidad de establecer una relación más estrecha con el auditor externo desde que llegué a México y la verdad es que es una relación bastante buena en el sentido de que compartimos los avances de nuestros planes de trabajo, tenemos una relación de confianza constante y fluida, tenemos reuniones periódicas en las que vamos tratando todos los temas.

¿La relación entre la auditoría externa e interna es benéfica para las entidades?

Sí, por supuesto. La auditoría externa siempre ha tenido un foco o una vocación clarísima en lo que es la integridad de la información financiera, eso no nos dice que nosotros también hagamos revisiones de la información financiera, pero muchas veces descansamos parte de la revisión que hacemos de la información financiera en las propias revisiones que ya ha hecho el auditor externo, por lo tanto, es una forma muy clara de eficientar el uso de recursos, en este caso, por parte de auditoría interna.

Hablando de empresas grandes, para los órganos de gobierno, ¿tener una auditoría interna y una auditoría externa da una seguridad razonable para decir que la entidad tiene un adecuado funcionamiento?

Sí, de hecho, en las grandes corporaciones uno de los temas más importantes es la elección y rotación del auditor externo, siempre buscando tener profesionales de la más alta reputación y, en este caso, su involucramiento no solo queda circunscrito al momento de

la elección del auditor externo, sino que luego, hay una revisión y un seguimiento periódico de la actividad de éste, igual que hacen los órganos de gobierno con respecto a nuestra actividad de auditoría interna, tanto al auditor externo como a nosotros. Periódicamente, acudimos al Comité de Auditoría, que es un Comité delegado del Consejo de Administración, para dar seguimiento a nuestra actividad. Es un claro ejemplo de que, efectivamente, los órganos de gobierno se involucran en ese seguimiento porque van más allá de lo que puede ser el requerimiento regulatorio.

Siguiendo en la línea de auditoría externa, en las instituciones financieras se sabe que, como parte del proceso de otorgamiento de créditos a los clientes se les solicita información financiera dictaminada por un auditor externo, ¿por qué confiar en la información que proporciona un auditor externo?

Por desgracia no tenemos información financiera dictaminada de 100% de nuestra base de clientes; pero para nosotros, sobre todo en clientes de un mayor tamaño que sí tienen esa obligación o necesidad de tener información financiera dictaminada por un auditor externo, nos incrementa el nivel de confort con respecto a esa información y al final con eso podemos dar un mejor servicio a los clientes. Cuanto mejor conozcamos a los clientes mejor servicio les vamos a proveer, ojalá tuviésemos información dictaminada por un auditor externo en 100% de nuestros clientes, aunque en muchos casos por el tamaño de las empresas no lo requieren o no lo necesitan.

¿Cuál es el valor que se da a la auditoría interna dentro de las entidades?

Puede que no resulte objetivo, ahora es hablar de nuestro lado, pero de verdad el papel de auditoría interna es muy relevante hoy en día en las organizaciones y en entidades como BBVA, aún más. El rol y el papel que ha tenido la función de la auditoría interna, al menos en los 15 años que tengo de experiencia, ha sido creciente y cada día más relevante; de hecho, me atrevería a decir que, a futuro, va a seguir siendo más importante. En BBVA fue clara la evolución a nivel de estructura respecto de cuáles eran las dependencias de auditoría interna dentro de la estructura del grupo.

Hoy, la auditoría interna reporta directamente al Consejo de Administración, no tiene áreas intermedias, por lo cual es una apuesta clara, sobre todo para fomentar la independencia en el ejercicio de la función que, creo, es una de las cosas más relevantes y hacia futuro va a ser aún más importante la figura. No quiero ser corporativista en el sentido de que solo los auditores internos, sino que serán más importantes las

áreas de control y nosotros como área de control nos incorporamos ahí. A futuro será muy relevante tener áreas de control potentes que permitan identificar aspectos de mejora de una manera oportuna.

Las áreas de control fortalecen el objetivo de la auditoría interna, que es aportar valor a las organizaciones, revisar el control interno, asegurarse de que se conoce muy bien la entidad. Esta es la mejor forma en que la auditoría interna agrega valor; observo que BBVA tiene más de 21 millones de clientes, más de 34 mil empleados y más de 50% de sus clientes utilizan canales digitales, ¿el control es demasiado estricto?

Sí, eso es una de las grandes novedades de los últimos años, cómo ha ido mutando, variando por decirlo de alguna forma, el mapa de riesgos de las entidades, en este caso de BBVA ha ido generando esa necesidad, como hablábamos antes, de reinventarnos de manera continua. En este caso, auditoría interna lo ha hecho muy bien, supo anticiparse a muchos de estos movimientos, de estos cambios que ya afloraban para hoy en día tener una plantilla y una estructura que puede afrontar los nuevos retos.

¿Considera que todas las organizaciones, independientemente de su tamaño, deben incorporar en sus procesos de control a la auditoría interna o solo es algo que está privilegiado y reservado para grandes corporativos?

Creo que sí, fundamentalmente si es posible garantizar la independencia en la figura del auditor interno en esa organización, aunque sea pequeña, es muy relevante pensar que no podemos obviar que, en empresas pequeñas, por los costos de estructura, sobre todo como hablábamos hace un momento, a las áreas de control nos puedan ver como un centro de gasto, más que como una inversión en control, entonces es lógico que algunas empresas tengan algunos equipos de auditoría interna muy pequeños.

Conozco muchas entidades pequeñas que únicamente tienen la figura del auditor y prácticamente casi todos los trabajos que ejecutan los tienen externalizados, pero creo que, incluso en ese caso, que ya están más orientados a eficientar los costos de estructura que puedan tener estas pequeñas organizaciones, es muy importante tener la figura del auditor interno, insisto, siempre y cuando se le pueda garantizar su independencia porque si no es así, es mejor no tenerlo. Sí es posible tener esa independencia; aunque sea una organización pequeña, el aporte de valor es muy grande.

Desde su óptica, ¿cuáles son los retos que enfrenta la auditoría interna?

Adaptarse a los cambios en los riesgos, sobre todo. Haciendo un poco de retrospectiva, durante estos años, había riesgos en el pasado que hoy es inimaginable que no los supervisásemos, que no los revisásemos, que no les diésemos un seguimiento; te hablo de cuando entré en el banco. El riesgo de liquidez, el riesgo de capital, la ciberseguridad eran cosas que no eran tan preocupantes en ese momento; la liquidez y el capital fueron ganando importancia tras la crisis de 2008-2009 y, posteriormente, los riesgos de ciberseguridad llegaron por desgracia para quedarse.

Entonces, para mí el principal reto al que nos enfrentamos es tener una plantilla siempre lo suficientemente versátil y potente para ir enfocando las revisiones en función de las necesidades que se tengan año con año y, sobre todo, con los perfiles necesarios para hacer un reto efectivo al resto de las áreas, que es el gran desafío que tiene siempre el auditor.

¿Cuál debe ser el perfil actual del auditor, y los conocimientos y habilidades que requiere el profesional que desempeña esta función?

A mí siempre me ha gustado, cuando he estado involucrado en procesos de atracción de talento para el área, decirles a los candidatos que fundamentalmente buscamos perfiles con dos habilidades: técnicas y de relación; porque siempre me han parecido muy importantes; por un lado, las habilidades técnicas para hacer ese reto efectivo que te comentaba, considera que el auditor tiene que revisar a alguien que es experto en esa área, que está todos los días trabajando en eso y nosotros por nuestro perfil vamos cambiando de proyectos con lo cual el llegar a hacer ese reto y arribar a esas conclusiones relevantes es importante; pero si luego de esas conclusiones no somos capaces de transmitir la relevancia de las mismas para que la entidad las incorpore o las resuelva, nuestro trabajo queda inconcluso. Por eso, siempre me ha gustado compartirles a ellos que necesitamos esas habilidades relacionales para transmitir la relevancia de nuestros hallazgos y las habilidades técnicas, evidentemente, para encontrarlas, y tiene que ser una combinación de ambas.

Ahora bien, diría que el perfil del auditor, desde un punto de vista más preciso, no tan conceptual como te acabo de comentar, ha cambiado muchísimo. Por ejemplo, tú eres contador, yo economista, había licenciados o egresados en empresas, así era antes el perfil de la auditoría, hace 15 o 20 años; muchos contadores, economistas, licenciados en finanzas o en empresas. Hoy en día, si vemos la composición de un equipo de auditoría, como en BBVA México, verás

que el porcentaje de esos perfiles ha ido reduciéndose mucho y han ido incrementándose otros perfiles como actuarios y fundamentalmente ingenieros.

Con esto no quiero decir que no sean necesarios, por favor, los contadores, los economistas, por la cuenta que nos trae; pero si a lo mejor antes se requería un 5% de perfiles de ingenieros, ahora el porcentaje que se requiere es mucho mayor. Se han volteado mucho esas proporciones, por lo cual, para mí, lo que veo es un denominador común al perfil de todos los auditores, independientemente de su área de especialidad, que es el manejo de datos. Creo que ese es el perfil idóneo, lo que ha hecho el gran cambio en la función de la auditoría interna.

Actualmente, la tecnología mueve a los sectores productivos y facilita el manejo de grandes volúmenes de datos, de modo que sin esta tardaríamos demasiado tiempo en realizar una auditoría y muchas de las tareas inherentes a esta serían imposibles de efectuar sin tal recurso, ¿qué opina al respecto?

Exactamente. Si pintases en un cronograma cómo ha ido evolucionando la metodología de auditoría o la ejecución de revisiones es bastante exponencial. Hace 20 años, solo puedo hablar cómo era en España, lo que veía era el mítico lápiz rojo y azul con el cual los auditores iban haciendo el chequeo de los procesos y demás, y de ahí se pasó a muestras y el uso de Excel o Lotus 123 y demás para hacer pruebas un poco más elaboradas. Pero fíjate, estábamos en aquellos años concluyendo sobre procesos masivos con muestras de 20, 25, 30, 50 expedientes, lo cual, desde un punto de vista estadístico, no tiene ningún sentido.

El siguiente paso que dimos en la auditoría fue el tratamiento masivo de datos y ahí, la verdad, sí fue un acierto bastante grande de la Dirección General de Auditoría, de meter, de incubar, digamos dentro de todo el equipo de auditoría, en todas las geografías, esa necesidad por el tratamiento masivo de datos, que primeramente pasó por muestras estadísticamente representativas, lo cual fue un avance. Ya por lo menos había un criterio estadístico que lo soportaba detrás, pero aun así considerábamos que estábamos dejando una parte importante sin revisar.

Y ya cuando entramos en esos tratamientos-masivos de datos, pues se incrementó muchísimo en la realización de pruebas censales, sobre todo si hago una prueba sobre 10 millones de tarjetas de crédito y demás, eso da una potencia increíble al ejercicio de auditoría. Ahora estamos en el siguiente salto, que ya no solo es el tratamiento masivo de datos, sino cómo interpretarlos y cómo a partir de estos podemos sacar conclusiones mucho más robustas.

Entonces, ¿el auditor ahora debe preocuparse no solo por las áreas económico-administrativas, contables, sino también por tener un perfil tecnológico?

Por supuesto, de todas formas, conceptualmente es muy sencillo decir: quiero tener, como si fuese un *cyborg* o un robot, un auditor que sepa perfectamente de ciberseguridad, de contabilidad, de finanzas, de capital; eso es imposible hoy en día y también en auditoría. Uno de los grandes hitos en nuestro departamento fue pasar de un área estructurada en silos, donde había el equipo de los contadores, el equipo de los ingenieros y el equipo de los que auditaban procesos, a eliminar todos los silos en el área y hacer un gran *pool* (grupo) de auditores y en función de la necesidades de cada proyecto, pues se hace una asignación, una locación de recursos, con lo cual no necesitas tener un auditor *all road* (todo terreno) digamos, sino un equipo que sí cubra todo lo que necesita el trabajo que vayas a hacer.

Muchas veces conviven en un mismo trabajo, y es una de las grandes riquezas hoy en día del área, perfiles de un contador con un experto en ciberseguridad, con un ingeniero y con un auditor de procesos, y entre todos son capaces de dar una opinión mucho más robusta del proceso que estamos revisando, a diferencia de antes cuando eran perfiles más homogéneos los que revisaban el mismo proceso.

¿Cómo se adapta un departamento de auditoría interna a los cambios generacionales y tecnológicos, donde sin previo aviso nos llegó directo la tecnología?

Los cambios generacionales hasta ahora han sido muy naturales, no he percibido nunca una división generacional rara en el área, pero sí es verdad que debido a estas nuevas formas de trabajo, por desgracia nos ha tocado experimentar a lo crudo.

Nosotros ya veníamos trabajando en la incorporación de estas formas de trabajo de manera progresiva en nuestra área de auditoría interna. En España ya se tenía implementado esto en el equipo, haciendo *home office* (trabajo desde casa) mixto con la presencia física que, creo, debe ser siempre algo relevante, no tanto porque así se ejecute mejor la auditoría o se haga una supervisión mejor de los equipos, sino porque soy un ferviente creyente de que el contacto físico y la cercanía entre compañeros es importante. Sin embargo, no podemos obviar que, en la medida de lo posible, tenemos que tratar de hacer a las organizaciones atractivas para los empleados, más que como eran hace 20 o 25 años, cuando el empleado era el que trataba de ser atractivo para la organización.

En cierta forma, eso se está volteando. Creo que durante la contingencia muchas organizaciones han abierto los ojos, y han visto que “no pasa nada por trabajar desde casa”, siempre y cuando establezcas objetivos y lineamientos claros, y no sé cómo habrá sido la experiencia en otras organizaciones, pero aquí en BBVA y en auditoría interna ha sido buenísima.

No te voy a engañar de que, en el momento de incertidumbre, cuando decidimos, de hecho, de una manera muy temprana, afortunadamente, quedarnos en casa la mayor parte de las áreas, sobre todo las áreas centrales, y una parte importante de las oficinas también quedaban cerradas, siempre existió la incertidumbre de cómo abordar todos los compromisos que tenemos en esta nueva situación y la verdad es que, hoy en día, te puedo decir que ha sido un auténtico éxito.

Todos los proyectos que teníamos comprometidos, todas las revisiones que teníamos comprometidas, las hemos podido realizar y muchas de ellas con bastante éxito. No ha sido, obviamente, gracias solo a nosotros; aquí todo es un trabajo en equipo.

Las áreas de ingeniería del banco nos han prestado un apoyo increíble para proveernos de las herramientas necesarias y poder ejecutar el trabajo desde casa y luego, evidentemente, la plantilla le ha puesto muchísimas ganas para ese *gap* (brecha) que inicialmente, en los primeros días de la contingencia, se podía generar y que se ha solventado con esa actitud que han demostrado, con lo cual hoy en día cuando voy al Comité de Auditoría a informar sobre el seguimiento de nuestra actividad, pues solo al principio me lo preguntaban: “Oye, ¿y cuánto se ha visto impactada la producción del departamento?” “En nada, cero, de verdad”, con lo cual ese programa piloto en el que nosotros ya estábamos trabajando para irlo incorporando gradualmente, la realidad nos ha hecho acelerarlo a marchas forzadas y darnos cuenta de que hay muchas cosas que vamos a poder dejar ya de manera estable en el departamento.

¿Cómo interacciona la ética con la auditoría?

Bueno, la ética es un concepto muy amplio. Siempre he dicho lo mismo, si no tenemos una ética del trabajo clara en un área como auditoría interna o en un área de contaduría, ¿qué más nos queda? Ese es nuestro gran valor intrínseco, por decirlo de alguna forma, y aportamos valor, por medio de la objetividad y un comportamiento ético impecable. En el momento que alguien tuviese alguna duda con respecto a eso, mejor que ejerza otra función o profesión, no la de auditor o la de contador.

En los modelos de Gobierno Corporativo que tienen las entidades, ¿cómo contribuye la auditoría interna? Sabemos que es la tercera línea de defensa para fortalecer el control interno, ¿qué puede platicarnos acerca de este tema?

El modelo de tres líneas de defensa ya viene de años atrás y conceptualmente tiene muchísimas ventajas. Lo que las organizaciones tienen como gran reto es su implementación en la práctica, su operatividad de cierta forma. Para nosotros, todo lo que sea reforzar el modelo de control con esa primera capa, con las áreas especialistas de control en la segunda la capa y nosotros como tercera capa y de forma paralela, tanto los auditores externos como de forma holística los reguladores, quienes conforman la cuarta capa, de la que no se habla tanto a veces; todo lo que sea andar en ese modelo de control siempre es positivo.

Creo que los auditores no debemos tener la necesidad de ser los protagonistas del área de control, tenemos que ser los posibilitadores, favorecer a que el modelo de control funcione, y para ello, cuanto más robustas sean la primera y segunda capas, nosotros podemos centrar más nuestra revisión en esa segunda capa, que es el motivo principal del modelo; precisamente es eso, que una capa vaya revisando la otra. Hoy por hoy, todavía damos cobertura a las dos capas, pero progresivamente notamos esa migración y ese fortalecimiento de la segunda capa de control.

Desde su experiencia internacional, ¿qué opina de la práctica de la auditoría interna en México con respecto a la aplicación internacional?

Son buenas prácticas a nivel internacional. Hoy en día se transmiten de una forma mucho más rápida, es decir, creo que no hay tantas diferencias entre geografías a la hora de aplicar la función de auditoría interna como a lo mejor podía haber sido en el pasado porque hoy, con el mundo tan global y conectado en el que vivimos, es mucho más sencillo cazar las nuevas tendencias. Aquí lo importante es tratar de anticiparse a que las situaciones ocurran, y ahí nosotros tenemos un área dedicada completamente a ir viendo todas esas nuevas tendencias y tratar de adelantarnos a lo que van a ser éstas en la función de auditoría interna.

En ese sentido, diría que siempre las hemos identificado, que hasta ahora las apuestas que ha realizado el área a nivel global han sido muy oportunas. Por ejemplo, el hecho de eliminar los silos, de los cuales te comenté antes, nos da una potencia y un dinamismo muchísimo mayor a la hora de enfocar y ubicar los recursos para las revisiones; el tema del

desarrollo de perfiles, con conocimiento en datos, fue una obsesión de nuestro anterior Director General, una obsesión muy buena por cierto, que nos permite estar mucho más preparados para afrontar esos retos y el último movimiento relevante es que ahora algunas organizaciones a nivel internacional están adaptando una estructura “agile” —(que es una forma distinta de trabajo y organización, en la que cada proyecto se divide en pequeñas partes que se tienen que completar y entregar en pocas semanas)— en la cual hay roles muy diferenciados dentro del equipo de auditoría interna.

Ahí, básicamente, los equipos están dedicados a tener un contacto continuo con las áreas auditadas para identificar dónde están los focos de riesgo y dónde están las inquietudes; para nosotros es un gran *input* (entrada) la inquietud de un área auditada respecto de “audítame esto que quiero saber cómo está”. Esa separación de roles en los equipos, en los que nosotros llamamos *front o audit partners*, y aquellos que son equipos dedicados en exclusiva a la ejecución de revisiones, se efectúa para que no se pierda el foco en otro tipo de funciones. En México llevamos ya cerca de dos años con la aplicación de esa estructura “agile” y nos está dando buenos resultados.

¿Qué mensaje o recomendaciones puede ofrecer a los profesionales dedicados a la práctica de la auditoría interna y a los estudiantes de las nuevas generaciones que están pensando en dedicarse a la auditoría interna?

A los que ya están, sobre todo, sería reforzar el mensaje de responsabilidad, porque tenemos un papel muy importante y una gran responsabilidad en el ejercicio de nuestro trabajo. Entonces, a los que ya están en auditoría interna, en cualquier organización, que se autoempoderen y vean lo relevante que es su trabajo; y a quienes lo están pensando, sé que desde fuera puede parecer un área poco atractiva, por decirlo de alguna forma, pero lo que les diría si tienen ganas de crecer, de desarrollarse profesionalmente, no se me ocurren muchas áreas como auditoría interna para poder hacerlo, porque la visión tan completa que puedes tener, en este caso de un negocio como es el de la banca; la banca con todos sus negocios adyacentes, como son los seguros, la gestión de activos, los arrendamientos financieros y luego dentro de lo que son los procesos de la banca, tener acceso a un conocimiento tan amplio y completo, de verdad que no se me ocurren muchas áreas donde lo puedan hacer. En otras áreas podrán tener un conocimiento muy específico, muy grande, elevado y profundo sobre algún proceso o varios procesos, pero conocer cómo

funciona un banco (o compañía), como el área de auditoría no hay otra, por lo cual me parece que ese es un atractivo para los que tenemos la inquietud de seguir creciendo profesionalmente, pues es muy bueno.

Muchas gracias por concedernos esta entrevista para la revista *Contaduría Pública* del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 



Efectos del COVID en las Normas Internacionales de Auditoría

C.P.C. y DR. MIGUEL ÁNGEL CERVANTES PENAGOS
Vicepresidente de Legislación del CEN del IMCP 2019-2020
Asociado del Colegio de Contadores Públicos del Estado de Puebla
Catedrático y conferencista internacional
penagosmendoza@gmail.com

Síntesis

Los efectos de la pandemia del COVID-19 han sido relatados abundantemente en muchos medios y la afectación económica se da por descontada. Sin embargo, es la incertidumbre provocada por el desconocimiento científico sobre la duración de esta calamidad y los incipientes resultados del esfuerzo multinacional por encontrar una vacuna efectiva al problema que afecta los planes de la humanidad.

Incertidumbre: el gran efecto

Hay evidencias históricas sobre las graves pandemias mundiales que enchinan la piel: la peste negra europea extinguió cerca de cincuenta millones de vidas europeas entre los años 1347 y 1353. Esa plaga –quizá la más conocida– lamentablemente no fue la única; a decir de Frith (2012), existieron otros tres brotes importantes: uno en la época del emperador Justiniano (541-544); otro en Londres entre 1665 y 1666, y uno más iniciado en China en 1855 y que continuó con rebrotes en varias ciudades de esa nación, hasta pasar a Hong Kong, la India y Pakistán durante un lapso intermitente de casi 39 años. Fue precisamente en Hong Kong donde –hasta 1894– Alexandre Yersin descubrió el bacilo ahora conocido como *Yersinia pestis*, a la par de los estudios realizados en Karachi por Paul-Louis Simond, que dieron lugar al descubrimiento –en 1898– de que era la rata el principal huésped del mal, y que la pulga de ese animal era el vector de la enfermedad. ¡Casi mil cuatrocientos años después de los primeros brotes! De ahí que la paciencia ante el COVID-19 debe acompañar a esta generación humana.

Estos antecedentes nos obligan a recordar que toda pandemia tiene la propensión a regresar, aunque se crea erradicada, como el caso del sarampión o la viruela negra que, dicho sea de paso, cobró la vida de 70 mil personas en la Ciudad de México en 1915 (Sanfilippo-Borrás, 2010). Se dice que murieron más personas por la viruela que en las batallas de la revolución en la capital (Páramo, 2018).

Inclusive sobre la erradicación de los virus se han suscitado amplios debates. En el caso de la viruela negra, la discusión se centró durante

más de quince años sobre si era necesario eliminar de la faz de la tierra la cepa del *varicilis vaicils* o guardar algunos ejemplares –por si las dudas–. Al final se decidió la destrucción de los últimos fragmentos clonados del DNA en 2014, que se habían almacenado en Sudáfrica, ante la presencia del personal de bioseguridad de la Organización Mundial de la Salud (OMS) y de otros testigos. Sin embargo, en junio de ese mismo año, en un centro de EE.UU., se encontraron 16 viales con decenios de antigüedad que contenían material liofilizado y que tenían por rótulo: viruela. Después de su análisis, se comprobó que seis de ellos sí contenían DNA del virus variólico y virus viables e inclusive, una cepa detectada que, hasta entonces, era desconocida (OMS, 2019). Así, pese a que también estas cepas fueron destruidas, queda claro que la humanidad no puede estar completamente segura del total aniquilamiento de cualquier amenaza virulenta o bacteriológica.

Efectos de la crisis económica

Ya el Banco Mundial (2020) preveía a mediados de este año la gran afectación a la economía terráquea. Sobre la base de ponderaciones calculadas según los tipos de cambio de mercado, reportaba la reducción de toda la economía mundial en 5.2%. Asimismo, para América Latina y el Caribe, las perturbaciones

originadas por la pandemia desplomarían el crecimiento económico en 7.2 % para 2020.

Para México los estudios del Banco de México indicaban que la caída del PIB en 2020 podría fluctuar entre -8.5 y -10.5%, por lo que sería hasta 2022 cuando se esperaba regresar a los niveles de producción que se tenían antes del inicio de la pandemia (Esquivel, 2020). Esta perspectiva es alarmante, tomando en cuenta que ya en 2019 la economía se había contraído nulificando cualquier crecimiento.

Son pues, en las cadenas de producción y, particularmente, el turismo donde se ve una afectación grave. En el caso de este último sector, se ponen en riesgo los logros del sexenio anterior donde México llegó a ocupar el sexto lugar del ranking mundial de arribo de turistas internacionales (Organización Mundial de Turismo, 2018).

Esto hace recordar una frase emitida por un vicepresidente miembro del CEN del IMCP: “en esta pandemia todos hemos perdido”. No obstante, partimos de que la vida es lo más valioso, una alteración en la economía debe ser considerada, en realidad, un mal menor.

En estas condiciones cuatro son los factores que influyen en acrecentar la incertidumbre económica:

- > La inexistencia de una vacuna que garantice la eliminación del virus.
- > La existencia de gran número de portadores asintomáticos, que disminuye el halo positivo generado por una potencialidad de muerte menor que otras grandes pandemias.
- > El multiplicador provocado por la globalización económica.
- > Las posibles luchas sociopolíticas por lograr la hegemonía en el control de la vacuna, que no garantizan el cumplimiento de pactos para lograr una distribución democrática y equitativa del antídoto.

La auditoría en tiempos del COVID-19

La auditoría siempre ha sido el receptor de la vida económica de las entidades. En la opinión del profesional de la Contaduría se resume la certeza de la vitalidad de las organizaciones. Por ello, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés de International Auditing and Assurance Standards Board), publicó en junio de 2020 uno de cuatro documentos denominados alerta, donde realiza las primeras consideraciones sobre los posibles impactos en los informes del auditor en un examen de

estados financiero o en la revisión intermedia de estos. Este documento fue divulgado en el IMCP mediante el folio 65 del 10 de junio de este año.

Por supuesto, que dicha alerta parte del reconocimiento de que las “acciones apropiadas dependerán de las circunstancias específicas del encargo”, atendiendo al ejercicio del juicio profesional; sin embargo, el IAASB se enfocó a las siguientes afectaciones generales de la pandemia en una entidad:

- > La incertidumbre sobre el mantenimiento de la empresa en funcionamiento.
- > Las modificaciones en la opinión del auditor, debidas a una incorrección significativa en los estados financieros o a la incapacidad de obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada, por parte del auditor.
- > La necesidad de incluir cuestiones clave de auditoría (CCA) o párrafos de énfasis (PE).
- > Las implicaciones en el informe del auditor en una revisión intermedia, cuando el auditor de los estados financieros también realiza este encargo.

Este trabajo se enfocará en los dos primeros factores.

Incertidumbre del negocio en marcha

Al ser la administración de la entidad la responsable de la preparación de los estados financieros, de conformidad con el marco de información financiera aplicable, a esta le corresponde la realización de juicios y estimaciones sobre los montos y la información a revelar en los estados financieros.

Como una de sus obligaciones, la dirección de la entidad debe verificar si el postulado contable de negocio en marcha permanece adecuado al preparar los estados financieros, máxime que ante la pandemia del COVID-19, los usuarios de la información financiera podrían requerir más información sobre: la volatilidad del mercado financiero; el deterioro del crédito o la liquidez; los efectos de las reducciones en la producción y la reestructuración corporativa, entre otras cuestiones. A escala internacional también existe la necesidad de aseguir el impacto de los subsidios o diferimientos otorgados por las autoridades gubernamentales. Lamentablemente, en México tales acciones fueron enclenques.

En consecuencia, al auditor le corresponde examinar esos juicios y estimaciones hechos por la dirección y corroborar el cumplimiento del postulado de negocio en marcha. Para hacerlo, debe atender a lo dispuesto en la NIA 570. *Empresa en funcionamiento* que, además

La pandemia ha demostrado que la profesión contable tiene en las NIA y las Normas de Revisión una coraza confiable sobre la cual respaldar la actuación técnica de sus miembros

de establecer la responsabilidad del auditor respecto a dicho tema, proporciona ejemplos de informes de auditoría que consideran el efecto.

El IAASB emitió también, en mayo de 2020, la *Alerta para el personal de la práctica de auditoría del IAASB: Empresa en funcionamiento en el entorno actual en evolución*, que proporciona detalles adicionales y amplía las situaciones en las que se modifica la opinión de auditoría, dada la incertidumbre provocada por la carencia de revelación adecuada de los principales eventos y condiciones, así como los planes de la dirección para atenderlos. Esas condiciones pueden llegar a incapacitar a la entidad para realizar sus activos y cumplir con sus obligaciones habituales. El folio 57 del IMCP, del 20 de mayo de este año, divulga esta alerta.

Modificación de la opinión del auditor

Como resultado de las restricciones en la movilidad por designios de los gobiernos, por decisiones corporativas internas o por la imposibilidad material derivada de la ausencia de eslabones en la cadena productiva, los mecanismos de obtención de evidencia suficiente y adecuada para apoyar la opinión del auditor pueden verse limitadas. Esto se aúna a la carencia de elementos en la logística de las propias firmas de auditores: restricciones de viaje, imposibilidad de efectuar procedimientos in situ, contagios entre el equipo de auditoría y el del cliente o, in extremis, muerte de hombres clave. Además, los componentes del sistema de control interno de la entidad auditada pueden verse alterados, aumentando o disminuyendo su número y eficiencia, con el consecuente efecto en la confianza del auditor.

Las normas prevén que, ante estas circunstancias, los auditores deben realizar procedimientos alternativos para

la obtención de la evidencia; pero ello no siempre será posible. En este último caso, el auditor deberá considerar el impacto grupal de estos eventos en el informe de auditoría y emitir, de ser necesario, una opinión modificada.

El auditor debe examinar la presentación general de los estados financieros para verificar si contiene las revelaciones suficientes para patentizar la razonabilidad de sus transacciones y los eventos subyacentes. Por ello, es necesario que las notas a los estados financieros describan con soltura los efectos significativos provocados por la pandemia del COVID-19.

Algunos aspectos que el IAASB recomienda poner atención son la verificación de las hipótesis significativas para las estimaciones contables; los mecanismos de gestión de los riesgos financieros existentes; o los juicios que se tomaron en cuenta sobre el negocio en marcha. Además, deben revelarse las condiciones previstas hacia el futuro y si de ellas pueden derivarse posibles riesgos endógenos o exógenos.

La NIA 700, *Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*, establece los requerimientos relacionados con el auditor que forma una opinión y el contenido del informe de auditoría; en tanto que la NIA 705, *Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, -ambas revisadas-, explican con mucho detalle la forma como el auditor debe proceder cuando considere que su informe de auditoría deba modificarse dada la relevancia de los problemas relacionados con el impacto de la pandemia del COVID-19 en la preparación de los estados financieros de la entidad.

El IAASB recuerda a los profesionales de los trabajos de aseguramiento que existen dos herramientas normativas vigentes que son determinantes al valorar una posible modificación del informe de auditoría. La primera de ellas es la NIA 450, *Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría*, la cual auxilia al conceptualizar a las incorrecciones o representaciones erróneas, como se les denomina en otras latitudes, como:

La diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto de dicha partida, de conformidad con el marco de información financiera aplicable; provocadas por errores o fraudes.

Una incorrección no corregida (*sic*) –gazapo cacofónico– tiene que ser valorada forzosamente por el auditor, porque su relevancia influirá en la decisión de modificar su opinión.

La segunda herramienta es la aplicación conjunta de la NIA 330, *Respuestas del auditor a los riesgos valorados*, que

obliga al auditor y a su equipo, a obtener la evidencia de auditoría suficiente y adecuada, mediante la aplicación de los procedimientos sustantivos y los de control.

Sea cual fuere su decisión de modificar o no su opinión, el auditor está obligado a comunicar los términos finales de su encargo con los responsables del gobierno de la entidad. En la reunión con el Gobierno Corporativo, el auditor indicará con claridad cuáles fueron las circunstancias que le llevaron, en su caso, a cambiar el tipo de opinión, además de precisar los términos en que se redactará dicha modificación.

Aquí conviene recordar que la NIA 260, *Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad*, claramente exige que los asuntos relevantes sean informados a los responsables del Gobierno Corporativo y qué más relevancia que la modificación de la opinión. La oportunidad de este diálogo es trascendental, porque puede generar una reacción positiva en los miembros de la administración de la entidad, al obligarles a acelerar la entrega de una evidencia inasequible, a rediseñar las hipótesis de estimación o al reconsiderar la redacción de las revelaciones en los estados financieros.

Conclusión

Las alertas emitidas por el IAASB y difundidas por el IMCP mediante los folios 36, 57, 59 y 65 de este año, son herramientas de apoyo para los equipos de auditoría al valorar el impacto del COVID-19 en la ejecución del trabajo y la emisión de su opinión.

Además, la pandemia ha permitido demostrar que la profesión contable tiene en las Normas Internacionales de Auditoría y en las Normas de Revisión una coraza confiable sobre la cual respaldar la actuación técnica de sus miembros. En consecuencia, no fue ni será necesario, al menos a corto plazo, la emergencia de nuevas normas que le ayuden al auditor independiente a ejercer su trabajo y emitir apropiadamente su opinión. ☞

Referencias

- Banco Mundial. (2020). *Global Economic Prospects: June 2020*, Washington: International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.
- Esquivel, G. (2020). Los impactos económicos de la pandemia en México, disponible en: <https://www.banxico.org.mx/publicaciones-y-prensa/articulos-y-otras-publicaciones/%7BD442A596-6F43-D1B5-6686-64A2CF2F371B%7D.pdf>
- Frith, J. (2012). *The History of Plague – Part 1. The Three Great Pandemics*, Journal of Military and Veterans' Health, Vol. 20, núm. 2; abril, pp. 11-16.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). *Alerta del personal de la práctica de auditoría: informe de auditoría en el entorno actual en evolución debido a Covid-19*, mayo, folio 65, traducción IMCP: México.
- Organización Mundial de la Salud (OMS). (2019). *Eradicación de la viruela: destrucción de las reservas de virus variólico*, Informe del Director General, 72ª Asamblea Mundial de la Salud A72/28, punto 12.6 del orden del día provisional, 4 de abril.
- Organización Mundial del Turismo (OMT). (2018). *Panorama OMT del Turismo Internacional*, Edición 2018, UNWTO: Madrid.
- Páramo, A. (2015). “1915, año que vivió el apocalipsis; la viruela negra mató a 70 mil”. *Excelsior*, 26 de abril.
- Sanfilippo-Borrás, J. (2010). “Algunas enfermedades y epidemias en torno a la Revolución Mexicana”. *Revista Médica del Instituto Mexicano del Seguro Social*, vol. 48, núm. 2, 2010, pp. 163-166, Instituto Mexicano del Seguro Social: México.

Convergencia y divergencia en el desempeño de la auditoría externa e interna



C.P.C. y MF JUAN PASCUAL FELIPE DE JESÚS MARTÍNEZ TIZCAREÑO
Socio director de MTI y Cía., S.C.
Vicepresidente de Práctica Externa del CEN, IMCP 2019-2020
martiz@prodigy.net.mx

Síntesis

El manejo actual del término auditoría y su coloquial alcance nos lleva como premisa de análisis a la obligada comprensión de este. La palabra “auditoría” tiende a generar ideas diversas incluso a quienes estamos relacionados formativa y conceptualmente con la misma; la auditoría, como cualquier actividad humana, tiene un origen histórico y común, que derivado del tiempo y desarrollo de las actividades ha ido generando la necesidad de especializarse, esto en consecuencia lleva a identificar los elementos comunes que en el desarrollo de estas actividades de origen común prevalecen al tiempo y las actividades divergentes de alta especialidad que se diferencian.

En su origen, el término auditoría proviene, etimológicamente, del verbo latino *audire*, que significa ‘oír’, el cual tiene su origen en los primeros auditores que ejercían su función juzgando la “verdad” o “falsedad” de lo que les era sometido a su verificación, en la antigua Mesopotamia, principalmente, observando y escuchando.

Coloquialmente, se identifica como la acción de verificar que un determinado hecho o circunstancia ocurra de acuerdo con lo planeado, o para comprobar o vigilar los actos o hechos, sin embargo, la auditoría en las organizaciones se refiere a la ejecución de técnicas en realización de tareas de alta especialidad, en lo general, normadas por instituciones u organismos independientes y en la actualidad en su gran mayoría con alcance internacional.

Santillana, en su libro *Auditoría Interna*, cita lo siguiente:

Las actividades y primeros indicios sobre la utilización del término auditor se encuentran en escritos atribuidos a Aristófanes, César y Cicerón en Grecia y Roma, de manera simultánea documentos con una antigüedad aproximada de dos mil quinientos años revelan que durante el reinado de Ptolomeo Filadelfo II se practicaban auditorías internas para administrar el estado de Grecia. Estas nacientes auditorías se ocupaban de examinar la exactitud de los registros

El informe COSO o el Modelo de las Tres Líneas de Defensa **llevar a profundizar y relacionar actividades de auditoría interna con la actividad de auditoría externa**

contables y evaluaban que fueran apropiadas las actividades reflejadas en las cuentas.

Con el correr del tiempo, el desarrollo y evolución de la auditoría interna se ubica en la expansión de la actividad industrial y comercial cuando un productor o comerciante ideó mecanismos para supervisar, vigilar y controlar a sus empleados y operaciones; son las primeras manifestaciones de auditoría interna ejercidas por el propio dueño del negocio. Sin embargo, con el tiempo las operaciones comenzaron a crecer en volumen y complejidad; fenómeno que se acentuó a raíz del advenimiento de la denominada Revolución Industrial en Europa, ya no es práctico para el dueño o administrador tener un contacto personal más estrecho para revisar que las operaciones se estén llevando a cabo satisfactoriamente y con un alto grado de efectividad. Fue el momento de crear un nuevo sistema por delegación, de supervisión y revisión para que el dueño o administrador extendiera su control o vigilancia a través de la ayuda que le podía proporcionar ese sistema, ayuda que proporcionaría la asignación de una o más personas de la organización de su plena confianza a quienes se les responsabilizó directamente de revisar y reportar.

Con base en lo anterior, la evolución de la especialidad en el manejo de las auditorías dio origen a diversos tipos o formas de realizar revisiones o evaluaciones con el fin de emitir opiniones.

Tipos de auditoría

Existen distintos tipos de auditoría que podrían ser útiles en algunos casos específicos; a continuación, mencionamos los trece tipos de auditoría más usados e identificados, algunos, incluso, con actividades similares entre ellos o subdivisiones:

- Auditoría interna.
- Auditoría externa.
- Auditoría administrativa.

- Auditoría operacional.
- Auditoría de sistemas o informática.
- Auditoría contable.
- Auditoría integral.
- Auditoría gubernamental o pública.
- Auditoría fiscal.
- Auditoría forense.
- Auditoría de inventarios.
- Auditoría ambiental.
- Auditoría médica.

Cada una de las actividades que se desarrollan en estos tipos de auditorías tienen metodología y guías de acción que permiten llegar a una conclusión y a la emisión de un informe respecto de esta conclusión.

La auditoría como un elemento que se relaciona con la estructura de negocios

La auditoría llega a ser en las entidades un sistema de correspondencia, de relación inversa, en donde la profundidad de las pruebas y la planeación de las mismas dependen del control interno, pero se llega a considerar parte del propio control interno la realización de comprobación o actividades relacionadas con la auditoría. Aquí comienza un factor diferenciador importante, la función y ejecución de la auditoría interna es parte fundamental en la planeación de las pruebas de auditoría externa, pues ayuda a preservar los bienes tanto materiales como intelectuales, y garantizar que la información fluye y se genera el control mediante el registro.

La auditoría externa se relaciona con la estructura de negocios brindando confiabilidad a los usuarios de la información financiera que la entidad genera; y la auditoría interna brinda seguridad y confiabilidad en los procesos, bienes y valores y, en general, en la estructura operativa de la entidad.

El Gobierno Corporativo como elemento diferenciador de las actividades de la auditoría

El *Código de Mejores Prácticas Corporativas* emitido por el Consejo Coordinador Empresarial en 1999 contempla en su Práctica 15 relativa al Consejo de Administración lo siguiente:

Se recomienda que, con el propósito de tomar decisiones más informadas, el Consejo de Administración realice las funciones de auditoría, evaluación y compensación, finanzas y planeación, que se definen posteriormente en el Código, con el apoyo de uno o varios órganos intermedios según sea necesario.

De lo anterior se estructura en su Capítulo V la función de Auditoría en la que se contemplan de la "Práctica 23 a la 38" divididos en los apartados siguientes:

- > V.1. Funciones genéricas.
- > V.2. Selección de Auditores.
- > V.3. Información Financiera.
- > V.4. Control Interno.
- > V.5. Partes Relacionadas.
- > V.6. Revisión de Cumplimiento de Disposiciones.

Recomendando su ejecución mediante un órgano intermedio de apoyo al Consejo de Administración asegurándose que, tanto la auditoría interna como la externa, se realice con la mayor objetividad e independencia, que permita que la información financiera que llegue al Consejo de Administración, a los accionistas y al público en general, sea emitida y revelada con responsabilidad y transparencia; a la vez, que sea suficiente, oportuna y refleje razonablemente la situación financiera de la sociedad.

Asimismo, como parte de sus funciones es destacable que se valide permanentemente el control interno y el proceso de emisión de la información financiera; que se analicen y evalúen las operaciones con partes relacionadas y se esté atento a identificar posibles conflictos de interés, todo lo anterior con la finalidad de apoyar en la toma de decisiones por parte del Consejo de Administración.

Como puede apreciarse, el enfoque desde la perspectiva del Gobierno Corporativo es la adecuada "Toma de Decisiones", no importa que la función lleve un enfoque interno o externo, esto es, confirma que las diferencias son a su vez concordancias desde el enfoque del Gobierno Corporativo.

La normatividad como elemento diferenciador de la función de auditoría interna y externa

El elemento que marca la principal diferencia en cuanto a las actividades de uno u otro tipo de auditoría es el normativo y el institucional, dentro del cual existen, a su vez, en lo general, convergencias y divergencias, pero con base en los elementos normativos o institucionales se señala lo siguiente:

El objetivo de una auditoría externa es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión, por parte del auditor, de una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable. En la mayoría de los marcos de información con fines generales, dicha opinión se refiere a si los estados financieros expresan la imagen fiel o se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco. Una auditoría realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y con los requerimientos de ética aplicables permite al auditor formarse dicha opinión.

Por su parte, la auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consultoría diseñada para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a una organización a lograr sus objetivos aportando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión, control y gobierno de riesgos.

Elementos convergentes en México

- > Ambas actividades están normadas, la auditoría externa de manera obligatoria y la auditoría interna de igual forma.
- > Ambas basan su desempeño en normatividad internacional, la auditoría externa a través de Normas Internacionales de Auditoría y la auditoría interna mediante las Normas Internacionales para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna.
- > Ambas soportan en un Código de Ética la conducta y actuar del profesional involucrado.
- > Ambas tienen la función de observar la manera en que las empresas manejan los negocios.

- > Además, ambas evalúan si existen factores de riesgo como fraudes, robos u otro tipo de malversación de recursos de la corporación.
- > También, comparan si la empresa se está rigiendo según las regulaciones y leyes vigentes.

Auditoría externa

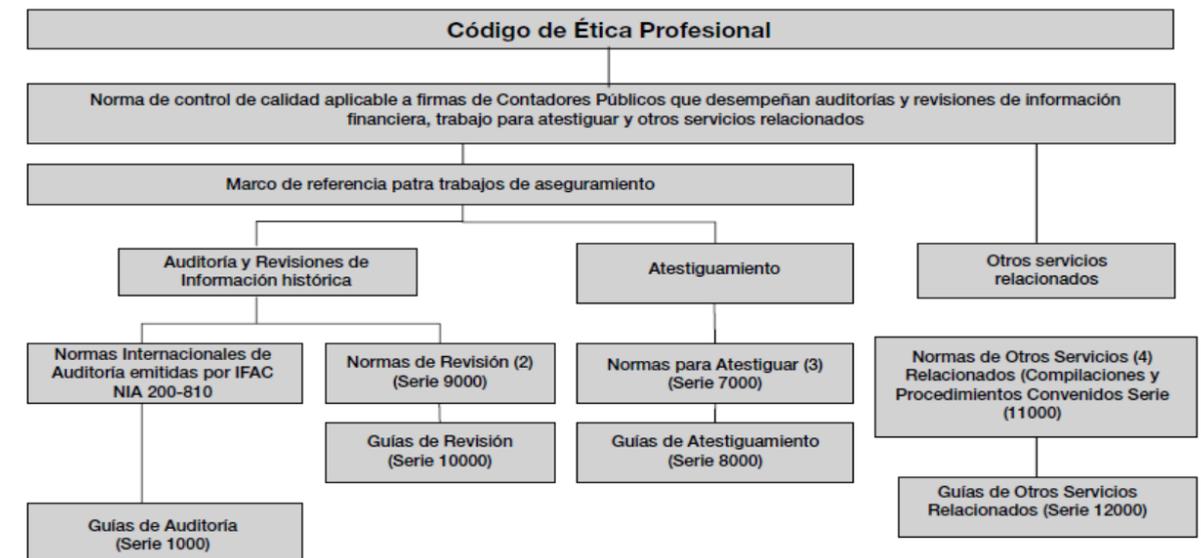
Normas internacionales de auditoría aplicables a la auditoría externa

La Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA) y el Comité Ejecutivo Nacional (CEN) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP), resolvieron la adopción integral de las Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la International Federation of Accountants (IFAC), para las auditorías de estados financieros de ejercicios contables que inicien el 1 de enero de 2012.

Lo anterior derivado de la necesidad de:

- > Mayor comparabilidad con el ambiente financiero internacional.
- > Mayor confiabilidad en el esquema de normas en México.
- > Promoción de inversión extranjera.

Estructura de la normatividad profesional respecto a la actividad del Contador Público en la realización de Auditoría Externa



Auditorías de información financiera histórica:

- > 200-299 Principios Generales y Responsabilidades.
- > 300-499 Evaluación del Riesgo y Respuesta a los Riesgos Evaluados.
- > 500-599 Evidencia de Auditoría.
- > 600-699 Utilización del Trabajo de Otros.
- > 700-799 Conclusiones e Informe de Auditoría.

La auditoría en las organizaciones ejecuta técnicas en tareas de alta especialidad, normadas por instituciones u organismos independientes internacionales

- > 800-899 Áreas especializadas.
- > Notas Internacionales de Prácticas de Auditoría.
- > Modificaciones de concordancia con otras NIA.

Auditoría interna

El Instituto Mexicano de Auditores Internos, afiliado al The Institute of Internal Auditors, promueve la adopción y cumplimiento del Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna representado de la siguiente manera:



Los trabajos que lleva a cabo la auditoría interna son realizados en ambientes legales y culturales diversos, para organizaciones que varían según sus propósitos, tamaño y estructura, por personas dentro y fuera de la organización. Si bien estas diferencias pueden afectar la práctica de la auditoría interna en cada ambiente, el cumplimiento de las Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna es esencial para el ejercicio de las responsabilidades de los auditores internos y la actividad de auditoría interna.

El propósito de las Normas es:

1. Orientar en la adhesión a los elementos obligatorios del Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna.
2. Proporcionar un marco para ejercer y promover un amplio rango de servicios de auditoría interna de valor agregado.
3. Establecer las bases para evaluar el desempeño de la auditoría interna.
4. Fomentar la mejora de los procesos y operaciones de la organización.

Guías obligatorias

El Marco Internacional para la Práctica Profesional (MIPP) es el marco conceptual que organiza las guías autorizadas promulgadas por The Institute of Internal Auditors, organismo global. El IIA proporciona a los profesionales de Auditoría Interna los medios por los cuales estos pueden desarrollar de una manera más eficiente y eficaz su actividad. La conformidad con los principios establecidos en las guías obligatorias es necesaria y esencial para la práctica profesional de la auditoría interna. Las guías obligatorias se desarrollan siguiendo un proceso establecido de debida diligencia, que incluye un periodo de exposición pública para aporte de las partes interesadas.

Normas internacionales para la práctica profesional de la auditoría interna

Las normas son un conjunto de requisitos basados en principios, de cumplimiento obligatorio, que consisten en:

- > Declaraciones de requisitos esenciales para el ejercicio de la Auditoría Interna, para evaluar la eficacia de su desempeño, que son internacionalmente aplicables a nivel de las personas y de las organizaciones.
- > Las normas, junto con el Código de Ética, forman parte de los elementos de cumplimiento obligatorio del Marco Internacional para la Práctica Profesional (MIPP); por lo tanto, el cumplimiento con el Código de Ética y las normas significa cumplimiento con todos los elementos obligatorios del MIPP.
- > Las normas se conforman en dos categorías principales:
 - » Normas sobre Atributos y sobre Desempeño. Las Normas sobre Atributos tratan las

características de las organizaciones y las personas que prestan servicios de auditoría interna.

- » Las Normas sobre Desempeño describen la naturaleza de los servicios de auditoría interna y proporcionan criterios de calidad con los cuales puede evaluarse el desempeño de estos servicios.
- > Las Normas sobre Atributos y sobre Desempeño se aplican a todos los servicios de auditoría interna:
 - » Normas sobre Atributos: 1000 – Propósito, Autoridad y responsabilidad.
 - » Normas sobre Desempeño: 2000 – Administración de la actividad de auditoría interna.

Código de Ética Profesional

Como se aprecia, ambos enfoques de auditoría soportan su desempeño en un Código de ética, no obstante lo anterior, la función de auditoría externa contiene en su normatividad ética una robusta estructura que garantiza el actuar y desempeño para evaluar el comportamiento y las conductas del auditor externo, siendo que el relativo a la auditoría interna se remite de manera sencilla, pero no menos importante en los principios de integridad, objetividad, confidencialidad y competencia.

Conclusión

El desempeño de la ejecución de la auditoría ya sea interna o externa por el Contador Público, reviste la necesidad de mantener un profundo conocimiento y actualización adicionalmente a las conductas éticas en el desempeño de las mismas; en la actualidad, metodologías auxiliares que han evolucionado en la forma de realizar esta función tales como el informe COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway), o el Modelo de las Tres Líneas de Defensa llevan a profundizar y relacionar actividades de auditoría interna con la actividad de auditoría externa. ☞

Bibliografía

- Código de Mejores Prácticas Corporativas, Comité de Mejores Prácticas Corporativas, Consejo Coordinador Empresarial, capítulo V, sitio web <http://cce.org.mx/sites/default/files/CMPCinternet1.pdf>
- Santillana González, J.R. (2013). Auditoría Interna, Estado de México, México, Tercera edición, Pearson.
- Normas de Auditoría, para Atestiguar, Revisión y otros Servicios Relacionados (2017). Ciudad de México, México. Séptima edición. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- Instituto Mexicano de Auditores Internos, (2020) tomado de su sitio web <https://www.imai.org.mx/normas.php>

El rol del auditor en operaciones de comercio exterior

L.I.N. BERENICE EGURE HIDALGO
Socia de Comercio Internacional y Aduanas de KPMG en México
begure@kpmg.com.mx

Síntesis

La auditoría de estados financieros tiene, entre otros objetivos, dar certeza que la información financiera presentada refleja la realidad que vive el negocio. Si bien existen distintos tipos de auditorías, en este caso me enfocaré en dos: las auditorías de estados financieros y las auditorías internas y su alcance en operaciones de comercio exterior.

En mi experiencia, en cuanto a las operaciones de comercio exterior, en las auditorías destacan dos tendencias:

- 1) El alcance es limitado.
- 2) El comercio exterior se encuentra completamente excluido.

Hablando de Contadores Públicos Certificados, la revisión, por parte de los equipos de auditoría, es limitada, normalmente a la validación de compras de importación e IVA pagado y, por otra parte, a las ventas de exportación; esto se justifica por lo establecido en la regla 2.13.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, que establece cómo se integra el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente que elabora el Contador Público, donde se indica que:

[...]

No incluye el examen respecto al cumplimiento de las disposiciones en materia aduanera y de comercio exterior; sin embargo, cualquier omisión que se observe se mencionará en forma explícita.

Es importante señalar que este texto no ha sufrido modificaciones en los últimos cinco años.

De acuerdo con datos del Servicio de Administración Tributaria (SAT) a junio de 2020, más de 105 mil empresas en México realizan operaciones de comercio exterior.

La realidad es que la diversidad de regímenes aduaneros y la complejidad de las operaciones de comercio exterior en México, requieren el involucramiento de especialistas que puedan cumplir con el rol de auditar, detectar anomalías y dar certeza sobre la información de comercio exterior del negocio.

¿Cuál es la clave en las auditorías de comercio exterior?

Actualmente, las compañías transmiten información electrónica o digital al SAT; sin embargo, lo más importante es la comunicación entre áreas para que la fuente de información sea la misma para ser consistentes en la información transmitida.

Algunas de las secuenciales, nombre con el que se le conoce a las revisiones donde el SAT requiere información al auditor externo antes de revisar directamente al contribuyente, inician por diferencias identificadas en cuando a los montos de compras de importación o ventas de exportación.

En estos casos, la consistencia entre la información es básica para prevenir este tipo de solicitudes.

¿Qué aspectos mínimos debe cubrir una auditoría de comercio exterior?

El uso de la información electrónica permite hacer una validación de datos de 100% de la información de operaciones de importación y exportación; sin embargo, la auditoría debe adaptarse a las operaciones de la compañía, pero hay dos aspectos que no pueden omitirse:

> Valoración aduanera:

Debe considerarse la declaración del valor en aduana y comercial de las mercancías a valor de mercado; especialmente si se realizan transacciones entre empresas vinculadas.¹

También validar la congruencia entre los términos de compraventa pactados con proveedores y los ajustes al valor declarado en aduanas en operaciones de importación.

> Origen de las mercancías:

Considerando que la declaración de esta información puede derivar en el pago de cuotas compensatorias o, por el contrario, en ahorros significativos derivados de la aplicación de preferencias arancelarias.

Las autorizaciones de programas o certificaciones de comercio exterior requieren la revisión del cumplimiento de obligaciones específicas; pero, también el tipo de producto; por ejemplo, los bienes sensibles, como los textiles y el acero, están sujetos a requisitos de importación específicos.

¿Cuáles son los retos de las auditorías de comercio exterior?

Este año, ha habido modificaciones que tendrán impacto en las operaciones de las compañías de comercio exterior; entre ellas podemos destacar:

- > Los 56 supuestos de suspensión del padrón de importadores.
- > La transición del Tratado de Libre Comercio de América del Norte, conocido como TLCAN, al actual Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá (T-MEC).
- > Las modificaciones en la eliminación de beneficios a las empresas con la Certificación en materia del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, una de las modalidades que conforman el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas; principalmente lo relacionado con plazos de permanencia en importaciones temporales.

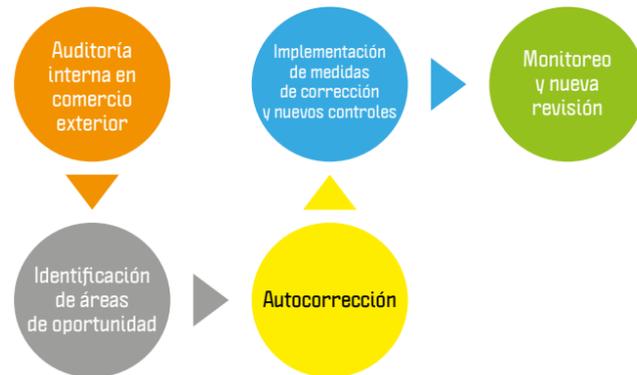
- > El cumplimiento de la documentación de comercio exterior en las operaciones, específicamente, la aplicación de Normas Oficiales Mexicanas que se encuentran en constante cambio; asimismo, el tiempo que toma que un organismo certificador realice las pruebas para emitir la certificación aplicable.
- > Derivado del confinamiento de salud mundial, las autoridades han hecho uso de las facilidades tecnológicas con las que cuentan para identificar riesgos en las operaciones de los contribuyentes y seguir fiscalizando (auditorías electrónicas).

Mejores prácticas en auditorías internas de comercio exterior

El primer paso es la definición del alcance y los criterios de selección de la auditoría; por ejemplo:

- > **Contribuciones.** En este caso, la auditoría se enfocaría en el pago de impuestos y derechos de importación, lo cual podría llevarnos a la identificación de áreas de oportunidad.
- > **Procesos o actividades:** Dentro de los más comunes, además de la valoración aduanera y el origen mencionados anteriormente, se pueden incluir regulaciones y restricciones no arancelarias, clasificación arancelaria e incluso administración de proveedores (como agentes aduanales).

La auditoría interna debe considerar los siguientes aspectos:



El cumplimiento en materia de comercio exterior es crucial para mantener la continuidad de la operación; en este caso, la intervención de auditores internos capacitados o externos especializados puede identificar riesgos potenciales y prevenirlos, evitando multas ante el desarrollo de las facultades de comprobación de la autoridad aduanera.

Posterior a la auditoría es importante llevar a cabo el proceso de corrección correspondiente o, en su caso, implementar medidas correctivas en los procesos actuales e incluso, definir nuevos controles.

Finalmente, es importante considerar que debido a los constantes cambios en materia aduanera y de comercio exterior, los importadores y exportadores deben considerar auditorías anuales o bienales si la operación lo permite.

¹ Para efectos de comercio exterior, el artículo 68 de la Ley Aduanera señala que se considera que existe vinculación entre personas cuando una de ellas ocupa cargos de dirección, si están legalmente reconocidas como asociadas, si hay una relación de patrón y trabajador, si una tiene la propiedad o control sobre la otra, si son controladas por terceras personas o juntas controlan a una y si son de la misma familia.



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Anúnciate con nosotros

Ofrece tus servicios al gremio contable
más importante del país en:

Contaduría pública

Contacto: Héctor Benavides Castillo
hbenavidesc@imcp.org.mx
55 5267 6420 / 55 3615 1915

Auditoría interna

Pieza angular en la estructura de Gobierno Corporativo de las organizaciones



C.P.C., DRA. Y PCF SYLVIA MELJEM ENRÍQUEZ DE RIVERA
Vicepresidente de Asuntos Internacionales del CEN, IMCP 2019-2020
smeljem@itam.mx

Síntesis

La instauración del Gobierno Corporativo ha abierto la puerta para que este se robustezca mediante la auditoría interna, la cual es una “actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para añadir valor y mejorar las operaciones de una organización”, así como para establecer mecanismos de vigilancia que aseguren que la información reportada por la alta dirección al Consejo de Administración y al Comité de Auditoría refleje razonablemente la situación financiera de las empresas.

Introducción

El concepto de Gobierno Corporativo no es nuevo, ya que fue abordado por Adam Smith en su obra *La Riqueza de las Naciones*, el tema se refiere a la correcta separación de la propiedad y el trabajo, y al estudio de la famosa problemática conocida como Teoría de la agencia (Smith, 1776). Es por esta razón que el tema se estudiaba fundamentalmente en las Escuelas de Economía y Leyes.

En general, se puede decir que no fue, sino hasta la existencia y funcionamiento de los mercados de valores que las autoridades de los diferentes gobiernos y los organismos internacionales de supervisión se preocuparon por establecer leyes o prácticas para la implementación

de mecanismos claros de comunicación entre los accionistas, el Consejo de Administración y la Dirección General, con el objeto de asegurar así la existencia de transparencia en los procesos de toma de decisiones y los resultados obtenidos, tanto para los accionistas como para los terceros interesados.

Con ello, el tema de Gobierno Corporativo adquirió relevancia en las Escuelas de Negocios, surgiendo la definición que actualmente se utiliza, en su concepción más simple: “es la forma en la cual las organizaciones son dirigidas y controladas”, refiriéndose fundamentalmente a las estructuras y procesos instaurados en la empresa (no importando su tamaño) para lograr una adecuada dirección y control de la misma, por medio

del establecimiento de objetivos, monitoreo del desempeño y cumplimiento de las obligaciones con accionistas y terceros interesados, alcanzando con ello la mejor coordinación posible entre los diferentes agentes que intervienen en la toma de decisiones” (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, 2004).

Al respecto, es claro que si no existen mecanismos sólidos de vigilancia entre el Consejo de Administración (representante de los accionistas) y la Dirección General, podrá haber una falta de alienación de objetivos, generando información que beneficie a la Dirección General (compensaciones) y a los accionistas (dividendos), en detrimento de los terceros interesados y la sustentabilidad de la empresa en el largo plazo, generando con ello crisis recurrentes en los mercados financieros.

Evolución del Gobierno Corporativo y la auditoría interna como parte fundamental de la estructura del mismo

Desde los años cuarenta la Comisión Nacional de Valores de EE.UU. (SEC, por sus siglas en inglés) previó la existencia de un órgano independiente dentro del Consejo de Administración de las empresas, dando origen así a la creación de los Comités de Auditoría como uno de los mecanismos de vigilancia más sólidos e importantes que haya existido. Es después de la existencia de algunas anomalías e irregularidades importantes de algunas empresas públicas que cotizaban en la Bolsa de Nueva York (NYSE, por sus siglas en inglés), que en 1977 se publica el Foreign and Corrupt Practices Act (FCPA), el cual incluye artículos específicos sobre el establecimiento, mantenimiento y revisión de un sistema de control interno, y en 1978 se hace obligatorio para las empresas públicas, contar con un Comité de Auditoría compuesto por miembros del Consejo sin funciones ejecutivas.

Posteriormente, como resultado de una serie de escándalos y dificultades financieras de empresas como Kodak, General Motors y Sears, surge la Comisión Treadway (octubre de 1987), la cual enfatiza la necesidad de contar con un ambiente de control adecuado, Comités de Auditoría independientes y una **función de auditoría interna**. Este mismo reporte da origen a la creación del Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), encargado de desarrollar guías adicionales en todos los aspectos de control interno, dando lugar en 1992 a la emisión del Marco integrado de control interno, utilizado por el Instituto de Auditores Internos (IIA, por sus siglas en inglés) y muchas otras organizaciones, como el marco de referencia de trabajo sobre el control interno.

En 1994, el Instituto de Leyes Americano (ALI, por sus siglas en inglés) publicó dentro de sus Principios de

Gobierno Corporativo, un análisis de sus recomendaciones, en el que se concentraban una serie de principios básicos sobre la composición y funcionamiento del Comité de Auditoría.

Al respecto, una de las recomendaciones más importantes en materia de prácticas globales de Gobierno Corporativo se refiere a la implementación de la función de auditoría interna, como un mecanismo de vigilancia con la suficiente objetividad e independencia, que asegure que la información reportada por la alta dirección al Consejo de Administración (incluyendo el Comité de Auditoría), sea suficiente, oportuna y refleje razonablemente la situación financiera de la organización.

Sin embargo, la garantía de que el Consejo de Administración recibirá información veraz y objetiva por parte de la Dirección General solo se puede dar si la función de auditoría interna cuenta con una línea de reporte directa hacia el Comité de Auditoría, ya que si reporta a la Dirección General se debilita su independencia y objetividad porque la misma se convierte en juez y parte al ser responsable de los controles examinados, incluyendo sus resultados y eficiencia alcanzada.

En este sentido, Balkaran (2007) señala que: “para posicionar a la función de auditoría interna como un recurso esencial que efectivamente pueda monitorear los riesgos operativos y organizacionales, **la línea de reporte de dicho departamento debe tener un nivel suficientemente alto para promover la independencia**, solidez y amplia cobertura, permitiendo que esta se realice libre de cualquier posible influencia o interferencia de otras funciones de la organización”.

Para lograr lo anterior debe existir una clara alineación estratégica que asegure que el grupo de auditoría interna y los principales interesados compartan las mismas expectativas y percepciones de valor, lo cual implica tener un claro entendimiento de las prioridades de cada uno de los involucrados en el proceso: Consejo de Administración, Comité de Auditoría, Dirección General y auditores internos. Una estructura adecuada de reporte del trabajo de los auditores internos aumentará las garantías de que sus responsabilidades se realicen de acuerdo con lo programado.

Calidad de la función de auditoría interna

Tanto en los Estándares de Auditoría Interna como en los de Auditoría Externa existen lineamientos acerca de los factores necesarios para lograr calidad en la función de auditoría interna. La norma Statement on Audit Standards (SAS) 65, denominada *The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*, describe las características de calidad, de acuerdo con la situación de los siguientes factores: **competencia**

(nivel educativo y certificación profesional), **objetividad** (relación funcional de reporte y responsabilidad de realizar las contrataciones para auditoría interna) y **calidad del trabajo desempeñado** (adecuados programas de trabajo y alcance del trabajo desarrollado).

Al respecto, Paape (2007) menciona que, tanto el Comité de Auditoría como la administración tienen roles que influyen en la calidad de la función de auditoría interna, mediante decisiones, tales como la asignación de recursos y el pago de bonos y compensaciones, teniendo con ello, el potencial de colocar a los auditores internos en una situación de conflicto, que les impide ejercer un juicio profesional libre de sesgos en la toma de decisiones.

Una de las funciones más importantes del Comité de Auditoría consiste en tener una interacción efectiva con los dos mecanismos de monitoreo de la organización: auditoría externa e interna, logrando una buena coordinación entre ambas instancias.

Al respecto, los Estándares Internacionales de Auditoría Interna, específicamente la Norma 2110, que se refiere a su participación en el Gobierno Corporativo (International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, 2017) señala lo siguiente:

La actividad de auditoría interna debe evaluar y hacer las recomendaciones apropiadas para mejorar el proceso de gobierno de la organización para:

- > Supervisar la gestión y el control de riesgos.
- > Promover la ética y los valores apropiados dentro de la organización.
- > Asegurar una gestión eficaz del desempeño organizacional y la rendición de cuentas.
- > Comunicar la información de riesgo y control a las áreas adecuadas de la organización.
- > Coordinar las actividades y la información entre el Consejo de Administración, los auditores internos y externos y la dirección.

Eulerich (2012) señala que el grado de interacción entre el Comité de Auditoría y la función de auditoría interna tiene beneficios para ambas partes, puesto que, por un lado, incrementa la objetividad e independencia de los auditores internos y, por el otro, mejora el desempeño del Comité de Auditoría, impactando positivamente en todo el sistema de Gobierno Corporativo de la organización. Las principales variables que afectan esta interacción y su efectividad son las siguientes:

- > Ética profesional (credibilidad, independencia, objetividad y suficiencia de la función de auditoría interna).

- > Participación del Comité de Auditoría en la función de auditoría interna (contratación, evaluación, acceso, sesiones privadas regulares y línea de reporte).
- > Líneas de defensa (proceso de gobierno, control interno y administración de riesgos).

De lo anterior se desprende que un adecuado diseño de la estructura organizacional influye, significativamente, en la calidad general del sistema de control y en la supervisión del mismo de una manera eficiente, por lo que resulta de suma importancia la definición y coherencia de las líneas de reporte (directas o indirectas) y los canales de comunicación.

Objetividad e independencia de los auditores internos

Como ya se mencionó, la función de auditoría interna es definida como una “actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para añadir valor y mejorar las operaciones de una organización” (Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, 2016). Sin embargo, no cumpliría con la finalidad de emitir un informe correcto sobre la eficiencia de las operaciones realizadas si no contara con una persona objetiva, íntegra e independiente que la desempeñara.

De acuerdo con González (2002), de todos los conceptos que componen el entorno de la auditoría interna, la independencia es el más básico y, a la vez, el más difícil de manejar. Mutchler define los conceptos de objetividad e independencia del auditor como sigue:

- > Objetividad: “estado de la mente mediante el cual se tiende a no hacer evaluaciones, juicios y decisiones inapropiadas”.
- > Independencia: “libertad de conflictos de intereses que puedan amenazar la objetividad”.

En este sentido, podemos entender entonces que un estado de independencia nos daría objetividad a la hora de realizar evaluaciones, juicios y decisiones en un trabajo de auditoría, por lo tanto, la función de auditoría interna y los auditores internos deben ser capaces de controlar las amenazas a la objetividad que básicamente tienen que ver con su libertad de opinión.

Mutchler (2001), en su documento denominado *Independencia y objetividad: Un marco conceptual para auditores internos*, proporciona una guía metodológica para controlar las amenazas a la objetividad. Este marco relaciona la objetividad con los niveles personales y de compromiso a los que recurren los auditores internos para identificar las amenazas a su objetividad, es decir, la evaluación de tales amenazas y su mitigación o control es un largo proceso de autoevaluación que deben realizar, según se muestra en la tabla 1.

Tabla 1. Guía metodológica para controlar las amenazas a la objetividad

1. Identificar amenazas	2. Evaluar la importancia de las mismas	3. Identificar los factores mitigantes	4. Evaluar la amenaza residual
5. Control activo de la amenaza residual	6. Evaluar la presencia de amenazas no resueltas	7. Considerar los informes y documentar las implicaciones	8. Revisar posteriormente y supervisar

Fuente: Traducido y adaptado de Mutchler, J. (2003), *Independence and objectivity: a framework for research opportunities in internal auditing*, in A.D. Bailey, A.A. Gramling and S. Ramamoorti (Ed.) *Research Opportunities in Internal Auditing*. Chapter 7, p. 245.

Una de las amenazas a la objetividad, señalada por Mutchler (2001) es la tendencia cognoscitiva; esta amenaza se da ante una tendencia psicológica inconsciente y no intencionada a la hora de interpretar una información en una situación determinada.

Algunos de los hallazgos al respecto indican que la percepción de poder influye sobre la decisión de reportar, en términos de potenciales represalias de otros, que pudieran ser responsables por actuaciones incorrectas (costos personales) contra no reportar estas acciones (beneficio). Por ejemplo, Turley y Zaman (2007), señalan que el Director de Auditoría Interna toma la decisión de reportar hallazgos materiales de auditoría y evaluación de riesgos al Comité de Auditoría o a la Dirección, ponderando los costos y beneficios asociados a cada una de estas decisiones.

El Gobierno Corporativo y la función de auditoría interna en México

En 1999, el Consejo Coordinador Empresarial (CCE) estableció el Comité de Mejores Prácticas de Gobierno Corporativo, el cual publicó la primera versión del *Código de Principios y Mejores Prácticas de Gobierno Corporativo* (CPMPGC), siendo de aplicación general y voluntaria para todas las organizaciones mexicanas.

En 2001, la Ley del Mercado de Valores (LMV) reconoció la autorregulación para las bolsas de valores y asociaciones gremiales, por lo que, a partir de este momento, la Bolsa Mexicana de Valores (BMV) tuvo entre sus atribuciones autorregularse y vigilar que sus socios cumplieran con las disposiciones legales aplicables, una de las obligaciones de las empresas que cotizan es precisamente la adhesión al CPMPGC emitido por el CCE.

En 2005 se incorporaron a la LMV conceptos del CPMPGC, realizando también algunas reformas al mercado para incrementar la protección de los inversionistas e intermediarios bancarios. En esta ley, aparecieron nuevas figuras jurídicas, entre ellas la Sociedad Anónima Bursátil (S.A.B.), equivalente a la Sociedad Anónima (S.A.), pero pudiendo cotizar sus acciones en la BMV con condiciones más precisas.

La última edición del CPMPGC se emitió en 2018, estando totalmente alineada a las Mejores Prácticas Internacionales de la OCDE. En el mismo documento se recomienda que exista un órgano intermedio que apoye al Consejo de Administración en la función de auditoría, asegurándose de que, tanto la auditoría interna como la externa se realicen con la mayor objetividad e independencia posible; procurando que la información financiera que llegue al Consejo de Administración, accionistas y público en general, sea emitida y revelada con responsabilidad y transparencia; a la vez, que sea suficiente, oportuna y refleje razonablemente la situación financiera de la empresa.

Por ello, la *Práctica 31* del CPMPGC sugiere que las organizaciones cuenten con un área de auditoría interna y que sus lineamientos generales y planes de trabajo sean aprobados por el Consejo de Administración.

Conclusión

Es claro que la función de auditoría interna constituye una herramienta valiosa para la función de vigilancia de las operaciones de la sociedad, pues le permite evaluar la información financiera y su proceso de emisión, así como la efectividad de los controles internos necesarios para una operación ordenada y confiable; sin embargo, como ya se comentó, se encuentra inmersa en una estructura que dificulta su trabajo y más en el contexto mexicano en el que el CPMPGC es de aplicación voluntaria, además de que un gran porcentaje de las empresas son familiares, lo cual hace suponer poca o nula separación entre la administración y el control accionario, aumentando el conflicto de intereses de los auditores internos en su función de reporte dual y, por lo tanto, la dificultad para lograr objetividad e independencia en el ejercicio de su juicio profesional. ☞

Bibliografía

- Balkaran, L. (2007). A solid reporting line. *The Internal Auditor*, 64 (1), 96-97.
- Consejo Coordinador Empresarial (2018). *Código de Principios y Mejores Prácticas de Gobierno Corporativo*.
- Eulerich, M. (2012). Das Three Lines of Defence-Modell. *Zeitschrift Interne Revision (ZIR)*. 2, 55-59.
- González, R. (2002). *Dirección de Organizaciones y Auditoría Interna*. Madrid, España: Instituto de Auditores Internos de España.
- Institute of Internal Auditors (2016). *Normas Internacionales para el Ejercicio Profesional de la Auditoría Interna*. Altamonte Springs, Florida, EUA: IIA.
- Meljem, S. (2016). *Influencia de la participación y autoridad percibida del Comité de Auditoría en la objetividad e independencia del juicio y toma de decisiones de los auditores internos: Caso México* (Tesis de Doctorado). UNAM, México.
- Mutchler, J. et al. (2001). *Independence and objectivity: A framework for internal auditor*. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (2004). *Principios de Gobierno Corporativo de la OCDE*. París, Francia: OCDE.
- Paape, L. (2007). *Corporate governance: the impact on the role, position, and scope of services of the internal audit function*. Erasmus University, Netherlands: Unpublished PhD dissertation, Erasmus Research Institute of Management.
- Smith, A. (1776). *The Wealth of Nations*. Edited by Edwin Cannan, 1904. Reprint edition 1937. New York, EUA: Modern Library.
- Turley, S. y Zaman, M. (2007). Audit committee effectiveness: informal processes and behavioral effects. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(5), 765-788.

Control interno para todos

M.A. y C.P.C. JOSÉ DE LA FUENTE MOLINA
Socio director de JFM y Asociados, S.C.
Integrante de la Comisión de Revista del IMCP
jdelafuente@jfmvasociados.com.mx

Síntesis

El control interno incluye todas las actividades que se realizan para mitigar un riesgo que ha sido detectado, ya sea de forma preventiva o correctiva. Los controles internos bien diseñados, implementados y monitoreados son excelentes para la prevención de situaciones que impactan el cumplimiento de los objetivos de las entidades.

Sin lugar a duda, el profesional *ad hoc* y capacitado en todos los aspectos para realizar revisiones y opinar acerca del control interno, es el Contador Público, pues al cumplir con los principios fundamentales de integridad, objetividad, diligencia y competencia profesional, confidencialidad, comportamiento profesional y, de la mano con su juicio profesional (conocimiento y experiencia), es el ideal para la realización de este trabajo.

Hay que tomar en cuenta que el control interno es utilizado por distintos usuarios; por ejemplo, las entidades que inician operaciones, las que ya cuentan con un sistema de control interno, los auditores internos, los auditores externos, entre otros.

El control interno en entidades que inician operaciones

Por lo general, los negocios cuando empiezan a operar son puro corazón y muy poco control interno; en esos inicios, la adrenalina que corre por las venas de los empresarios hace que consideren que el control interno no es necesario.

El control interno **es dinámico y debe ser monitoreado y actualizado**, con el fin de responder, de forma oportuna, a los nuevos riesgos de las entidades

Regularmente, empiezan operaciones haciendo ellos mismos las cosas, sin tener una adecuada segregación de funciones por la falta de personal y de políticas de crédito, lo cual hace que vendan mucho, pero sin tener una cobranza efectiva y sin tener garantías que permitan la certidumbre de que sus clientes le pagarán. Sin políticas en tesorería se hace un cuello de botella que asfixia la operación, tomando riesgos innecesarios, problemas por excesos o insuficiencias de inventarios; problemas de flujo de efectivo por contar con cuentas por cobrar con muchos días, pero poco tiempo para hacer frente a sus obligaciones con proveedores y acreedores bancarios, falta de pago de impuestos, inventarios obsoletos o mermados, compra de maquinaria adquiridas “en oferta”, pero sin tener estudios previos de factibilidad de producción y venta de productos, o sin tener definido el método de valuación de inventarios y fórmulas de asignación de costos; sin tomar en cuenta la sobreproducción o los inventarios en exceso que provocan insuficiencia en la capacidad de almacenaje que, por lo general, trae como consecuencia que se generen pérdidas por deterioro sin realizar registros contables, o el operar regularmente sin tener pólizas de seguros de responsabilidad civil o incendios; en fin, como podrá observarse, es cosa seria esto del control interno y con ejemplos como los mencionados hacen que el puro corazón se convierta en puro dolor.

Aunado a la falta de controles internos operativos, se adicionan los problemas de los controles internos relativos a la generación de información financiera.

La falta de políticas contables, podrían generar errores en el registro de las operaciones que afectan económicamente a la entidad, por lo que el riesgo de incumplimiento a las características cualitativas de la información existencia, cuantificación y revelación de las transacciones realizadas por la entidad son altos; provocando que la información financiera generada por estas entidades, carezca de certeza y confiabilidad y por consiguiente, estos negocios no presentan la realidad en su información financiera, situación que trae

consigo que los lectores de dicha información (ya sean socios, proveedores, instituciones bancarias, por ejemplo), tomen decisiones erróneas.

El control interno en entidades que ya cuentan con un sistema

Por otro lado, existen entidades que desde su inicio tienen diseñando e implementado su sistema de control interno; a primera vista, se podría considerar que la entidad ha medido sus riesgos; sin embargo, lo que he observado en la práctica profesional es que este tipo de empresas no actualizan ni rediseñan sus sistemas de control interno a las circunstancias actuales, por lo que se ponen en la misma posición que las empresas que no los tienen.

El control interno desde el punto de vista del auditor interno

Las entidades que cuentan con un Departamento de Auditoría Interna son aquellas que, en mi opinión, están comprometidas con accionistas, clientes proveedores, bancos, etcétera, lo cual significa que los encargados del gobierno de la entidad diseñaron, implementaron y monitorearon su sistema de control.

El auditor interno, con su enfoque sistemático y disciplinado, evalúa y sugiere mejoras a los procesos revisados, y cumple su objetivo que es agregar valor a las operaciones de la entidad.

El auditor interno conoce a detalle a la entidad y a su sistema de control, por lo que, al realizar su trabajo, puede aplicar distintos tipos de auditoría, por ejemplo, operacionales y administrativas, y en esa ejecución de actividades, identifica procesos con altos riesgos, mapea procesos para determinar si existen fallas de ejecución.

Es por eso por lo que el Área de Auditoría Interna es el control de controles dentro de una entidad.

El control interno desde el punto de vista del auditor de estados financieros

El auditor de estados financieros revisa el control interno de la entidad utilizando la Norma Internacional de Auditoría 315, con la única finalidad de determinar el grado de confianza a los controles internos de la entidad y con ello considerar en su plan de auditoría la naturaleza (pruebas de cumplimiento o sustantivas), momento de realización (previa, prefinal o final) y extensión a sus pruebas de auditoría (alcance a revisar de las partidas).

El auditor externo aplicará procedimientos de valoración de riesgos para identificar si existen riesgos de incorrección material en las afirmaciones presentadas en los estados financieros.

Para tener un mejor conocimiento de la empresa, el auditor externo deberá analizar los componentes del control interno, tales como el entorno competitivo de la entidad, relaciones con clientes y proveedores, factores normativos y legales, políticas contables, tipo de estructura de la entidad (sencilla o compleja), ubicación de instalaciones, métodos para contabilizar transacciones significativas o inusuales, por mencionar algunas.

Componentes del Control Interno

- Entorno de Control
- Valoración del Riesgo
- Sistema de Información
- Actividades de Control
- Seguimiento de Controles

Los riesgos de incorrección material pueden ser originados por fallas en el sistema de control interno de la entidad.

Cabe mencionar que, al auditor externo, principalmente, le interesarán los controles internos relacionados con la generación de información financiera.

Normatividad aplicable

Para emitir un informe del estudio y evaluación del control interno se utiliza la serie 7000 de las Normas para Atestiguar o, en su caso, las Normas internacionales para el ejercicio profesional de la auditoría interna emitidas por The Institute of Internal Auditors.

Para determinar el grado de confianza en los controles internos de la entidad y con ello considerarlo en su plan de auditoría (sin emitir ningún tipo de informe) existe la Norma Internacional de Auditoría 315.

Como hemos podido observar, el control interno es muy importante para las entidades, ya que mediante políticas y procedimientos se disminuyen los riesgos identificados. El control interno es dinámico y, por lo tanto, debe ser monitoreado y actualizado, con el fin de responder, de forma oportuna, a los nuevos riesgos de las entidades. Los auditores internos aportan valor al sugerir mejoras a los controles internos y los auditores externos revisan el control interno para contemplar en su plan de auditoría la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas de auditoría. ☞



Instituto Mexicano de Contadores Públicos

tienda.imcp.org.mx

Novedades E-book



ENCUÉNTRALOS EN NUESTRA TIENDA EN LÍNEA

Para pedidos de mayoreo contacta a: ventas@imcp.org.mx

Tel. 55 52 67 64 49

Consulta nuestro catálogo: <http://bit.ly/IMCPLYC>

La empresa en funcionamiento/negocio en marcha



C.P.C. y E.F. HÉCTOR VÁZQUEZ GONZÁLEZ
Socio auditoría y fiscal, Vázquez Flores y Asociados
hector.vazquez@vfa.com.mx

De acuerdo con los postulados básicos de las Normas de Información Financiera (NIF), la NIF A-2, *Postulados básicos*, en su párrafo 13 señala: “La entidad económica es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado de actividades económicas y recursos), conducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada; la personalidad de la entidad económica es independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores”.

Adicionalmente, el párrafo 18 de la NIF A-2 señala el conjunto integrado de actividades económicas: “las actividades económicas de la entidad combinadas con sus recursos determinan el valor económico de la misma, independientemente del valor individual de dichos elementos. El conjunto integrado puede estar conformado por los activos tangibles e intangibles, el capital de trabajo, el capital intelectual y la fuerza de trabajo, el conocimiento del negocio, los contratos que aseguren la obtención de recursos y la generación de beneficios económicos, y los procesos gerenciales estratégicos, operacionales y de administración de recursos, entre otros”.

Con estos conceptos tenemos una visión de negocio, asumiendo que fueron creados “por una existencia permanente, dentro de un horizonte de tiempo ilimitado, salvo prueba en contrario” como lo indica el párrafo 24 de la NIF A-2; dichos negocios venden sus servicios y transforman las materias primas y, a su vez, reaccionan a la ley de oferta y demanda, a cambios legislativos, a la globalización.

La reciente pandemia cambió la perspectiva que tenemos del postulado básico de negocio en marcha, del mismo párrafo 24 de la NIF A-2: “En tanto prevalezcan dichas condiciones, no deben determinarse valores estimados provenientes de la disposición o liquidación del conjunto de los activos netos de la entidad”; observamos que hoy (al momento de la publicación de este artículo) muchos negocios y empresas se ven afectados por la situación económica del país, en algunos sectores su actividad económica ha sido casi inexistente; evidentemente, los negocios y empresas no tenían previsto o analizado en sus temas de riesgo una pandemia.

Con esta pandemia, el auditor y su juicio profesional, experiencia en la industria y en la empresa, debe efectuar una revisión poniendo énfasis en la NIA 570, *Empresa en funcionamiento*, donde se señala que se debe obtener evidencia suficiente y adecuada, y aplicar procedimientos de valoración del riesgo como lo señala la NIA 315, *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, y con ello se concluye que si existen hechos y condiciones que generen dudas para tener esa continuidad en el tiempo.

La misma NIA 570 señala que el auditor debe indagar ante la dirección sobre el conocimiento hechos o condiciones que puedan generar dudas, tales como: proyectos de crecimiento, comparación del presupuestos del ejercicio y los números reales alcanzados.

De acuerdo con la NIA 570 el auditor debe examinar el análisis que la administración realizó sobre si la entidad tiene la capacidad de continuar operando, pues se deben considerar muchos aspectos al respecto para evaluar el proyecto de la administración, es decir, el auditor debe tomar en cuenta si se incluye toda la información relevante de la que tenga conocimiento como resultado de la auditoría, y esta revisión debe realizarse de conformidad con el marco de información financiera aplicable y con las disposiciones legales y reglamentarias.

Los procedimientos de auditoría relevantes en la NIA 570 para el análisis de una empresa en los casos de pandemia se encuentran los siguientes:

- > El análisis y la discusión con la dirección de los pronósticos de flujos de efectivo y de beneficios y otros pronósticos relevantes.
- > El análisis y la discusión de los últimos estados financieros intermedios disponibles de la entidad.
- > La lectura de los términos de los empréstitos y de los contratos de préstamo, así como la determinación de si alguno de ellos se ha incumplido.
- > La lectura de las actas de las reuniones de los accionistas, de los responsables del gobierno de la entidad y de los comités relevantes en busca de referencias a dificultades financieras.
- > La indagación ante los asesores jurídicos de la entidad sobre la existencia de litigios y de reclamaciones, así como sobre la razonabilidad de las valoraciones realizadas por la dirección de sus resultados y la estimación de sus repercusiones financieras.
- > La confirmación de la existencia, legalidad y exigibilidad de los acuerdos con partes vinculadas y con terceros para proporcionar o mantener apoyo financiero, así como la valoración de la capacidad

financiera de dichas partes para proporcionar fondos adicionales.

- > La evaluación de los planes de la entidad para atender los pedidos de clientes en suspenso.
- > La aplicación de procedimientos de auditoría en relación con hechos posteriores al cierre para identificar los que reducen la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento o, de otro modo, afectan a dicha capacidad.
- > La confirmación de la existencia, de los términos y de lo adecuado de las facilidades de crédito.

Siguiendo la línea de la NIA 570, en la que se debe hacer valoraciones de riesgo, que nos indique la capacidad de la empresa para continuar como negocio, enumeramos algunos elementos que se deben considerar:

- > Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo.
- > Flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos.
- > Pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo.
- > Incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores.
- > Incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo.
- > Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades.
- > Salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución.
- > Pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales.
- > Dificultades laborales.
- > Escasez de suministros importantes.
- > Aparición de un competidor de gran éxito.
- > Procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer.

- > Cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad.
- > Catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

Esto nos remite al dictamen, ya que el auditor debe visualizar si a su juicio profesional la empresa deba expresar en sus notas si la entidad se encuentra con la posibilidad de continuar con sus actividades, con el fin de considerarlo al momento de tomar una decisión sobre la redacción de la opinión que se emite al cierre del trabajo de auditoría; el auditor debe considerar con respecto a las últimas adecuaciones (diciembre 2016) que ha sufrido el informe señalado en la NIA 700, en las que se señala que en el cuerpo del mismo en la sección “Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros”, la siguiente redacción: “En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la sociedad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la sociedad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista”.

Por otro lado, en la NIA 701, *Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*, en la que señala en su objetivo que el auditor debe terminar si existen temas sobresalientes en los que se haya formado su opinión, se deben comunicar describiéndolos en el informe de auditoría.

La NIA 706 hace referencia a la misma NIA 570 la cual establece requerimientos y proporciona orientaciones sobre la comunicación en el informe, en el cual, a juicio del auditor por medio de un párrafo incluido, se refiere a una cuestión distinta de las presentadas y determina que es relevante para terceras personas.

De acuerdo con la NIA 706 se señalan algunos ejemplos que son motivos por los cuales deberá agregar un párrafo titulado “Otras cuestiones”:

- > La incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
- > Un hecho posterior al cierre que sea significativo y que ocurra entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría.

- > Una catástrofe grave que haya tenido o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.

Al agregar este párrafo, no necesariamente debe existir un cambio en la opinión del auditor, sino que es informar “negocio en marcha” cuando haya incertidumbre en relación con hechos o condiciones que generen dudas.

Existe otro elemento que los lectores de estados financieros deben considerar, y es que el artículo 229 de la Ley General de Sociedades Mercantiles nos señala el origen de negocio en marcha, indicando cuáles son los motivos por los que una sociedad se disuelve y en su fracción V: “por la pérdida de las dos terceras partes del capital social” se ve reflejado.

Los efectos de la pandemia no fueron considerados por las empresas en sus análisis de riesgos, ni en sus análisis de Fortalezas, Oportunidades, Debilidades y Amenazas (FODA), tanto a escala nacional como internacional, y la consecuencia ha sido economías detenidas, grandes caídas en las bolsas de valores, industrias y negocios cerrados por disposición disposiciones oficiales gubernamentales, fronteras cerradas, incremento de la cartera vencida de las empresas por falta de pago de sus clientes, acumulación de intereses por préstamos, falta de pago a los proveedores, etcétera; todas esas acciones, han ocasionado que los presupuestos de las empresas no se hayan cumplido y al contrario, se vislumbren pérdidas en este ejercicio que, si es el caso de tener pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores, podrían poner a las empresas en una situación de “negocio en marcha”.

Con todo esto, las empresas que en el ejercicio pasado estaban en la línea divisoria de “negocio en marcha”, a la fecha (aun sin haber cerrado el ejercicio) se puede determinar si la empresa está quebrada o se encuentra en los criterios de disolución por no poder soportar los efectos de las acciones tomadas en la pandemia; por lo que el auditor deberá aplicar sus procedimientos posteriores al cierre, y antes de la emisión de su opinión, deberá señalar en su informe el tema de “empresa en funcionamiento”.

En conclusión, el auditor deberá realizar pruebas adicionales y tener en consideración todos los elementos causados por la pandemia, así como contar en todo momento con evidencia suficiente y adecuada que soporte su opinión, apoyado siempre en su juicio profesional. ☞





Atributos de la información financiera

La información financiera, con objeto de ser de utilidad para sus usuarios, debe cumplir con ciertos atributos que la hagan confiable. La administración de la entidad auditada, en su carácter de responsable de la generación de los estados financieros, manifiesta o afirma que estos cumplen con una serie de características que permiten suponer que el proceso contable que se utilizó para elaborarlos es adecuado y que, en consecuencia, los saldos contenidos en dichos documentos son razonablemente correctos.

De conformidad con la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 315 (Revisada): *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno*, los atributos de la información financiera reciben el nombre de “afirmaciones” (o aseveraciones), señalando que son: “manifestaciones de la dirección, explícitas o no, incluidas en los estados financieros y tenidas en cuenta por el auditor al considerar los distintos tipos de incorrecciones que pueden existir”,¹ lo cual permite deducir que estos rasgos son imprescindibles para incrementar el grado de confianza que se deposita en la información.

Tipos de afirmaciones

Ahora bien, ¿cuáles son estas afirmaciones o aseveraciones de las que hemos hablado? Al respecto, el apartado A124 de la NIA 315 (Revisada)² señala que las aseveraciones se pueden clasificar en tres categorías:

- > Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de auditoría. Son características que pueden evaluarse para cada una de las partidas o registros individuales que forman parte de la contabilidad.

- > Afirmaciones sobre saldos contables al cierre del periodo. Son aquellas cualidades que deben contener los saldos de cada uno de los rubros de la información financiera.
- > Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar. Se refieren a las particularidades relacionadas con la presentación de los distintos rubros en los estados financieros, así como las notas relacionadas con los mismos.

Con objeto de abonar a su entendimiento, el cuadro 1 presenta una descripción de las afirmaciones, así como las categorías en que pueden ser aplicables.

Cuadro 1. Comparativo de las afirmaciones

Aseveración:	Definición	Aplicabilidad:		
		Afirmaciones sobre tipos de transacciones y hechos durante el periodo objeto de auditoría.	Afirmaciones sobre saldos contables al cierre del periodo.	Afirmaciones sobre la presentación e información a revelar.
Ocurrencia:	Las transacciones y hechos registrados han ocurrido y corresponden a la entidad.	✓		✓
Integridad:	Se han registrado todos los hechos y transacciones que tenían que registrarse.	✓	✓	✓
Exactitud:	Las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y hechos se han registrado adecuadamente.	✓		
Corte de operaciones:	Las transacciones y los hechos se han registrado en el periodo correcto.	✓		
Clasificación:	Las transacciones y los hechos se han registrado en las cuentas apropiadas.	✓		✓
Existencia:	Los activos, pasivos y el patrimonio neto existen.		✓	
Derechos y obligaciones:	La entidad posee o controla los derechos de los activos, y los pasivos son obligaciones de la entidad.		✓	✓
Valoración:	Los activos, pasivos y el patrimonio neto figuran en los estados financieros por importes apropiados y cualquier ajuste de valoración o imputación resultante ha sido adecuadamente registrado.		✓	

Fuente: elaboración propia con datos de la NIA 315 (Revisada). IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría*, emitidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. IMCP: México, 2019, pp. 351-352.

Las afirmaciones y las pruebas de auditoría

En el desarrollo de su actuación profesional, el auditor debe aplicar pruebas que le permitan concluir objetivamente si la información sujeta a examen cumple adecuadamente con las afirmaciones mencionadas, ya que, de no ser así, cabría la sospecha de posibles incorrecciones o incluso indicios de fraude. Es por ello por lo que, en la etapa de evaluación (valoración) del riesgo, es indispensable que el auditor obtenga un conocimiento de la entidad y su entorno –incluido su control interno–, con miras a definir las pruebas que habrán de ejecutarse en función de su ambiente operativo y de negocios. Para tal efecto, el auditor deberá conocer la naturaleza de la entidad para tener un apropiado entendimiento de sus transacciones, estructura de gobierno y propiedad, tipos de inversiones que realiza o piensa realizar, políticas contables, objetivos y estrategias, y el modo en que esta se financia.

Un adecuado conocimiento de la entidad conlleva necesariamente la aplicación de procedimientos de auditoría, tales como: entrevistas al personal, obtención de confirmaciones por escrito, visitas físicas a la entidad, observación de actividades operativas, entre otras.

Una vez que se cuente con un conocimiento razonable de la entidad, el auditor deberá establecer –con base en su juicio profesional– la aplicación de pruebas a los controles existentes (pruebas de cumplimiento) o la realización de pruebas sustantivas en función de las circunstancias, que se definen como sigue:

- > **Pruebas de cumplimiento:** consisten en verificar la aplicación de los controles establecidos por la entidad. Se utilizan a fin de reducir el riesgo de control y tienen como objetivo cerciorarse de que el personal de la entidad ejecuta las actividades que buscan mitigar los riesgos a los que se encuentra expuesta. Parten de la premisa de que, a mayor número de deficiencias detectadas en el control interno de la entidad, mayor será el riesgo de que existan incorrecciones materiales en la información financiera relacionada.
- > **Pruebas sustantivas:** generadas en función del juicio profesional del auditor, consisten en la aplicación de procedimientos con objeto de que pueda detectar incorrecciones materiales en las afirmaciones.

Aunado a lo anterior, las pruebas de auditoría deben estar encaminadas a verificar principalmente los siguientes aspectos:

- > ¿Se encuentran registradas en contabilidad todas las operaciones que efectuó la entidad?
¿Efectivamente nos cercioramos de que no exista información “fuera de libros”?
- > ¿Los importes registrados son correctos?
¿Existen conceptos que aumenten o disminuyan el valor de las transacciones originalmente registradas?
- > ¿El periodo contable afectado es el adecuado o se tomaron en cuenta otras cuestiones, ya sean fiscales, financieras u operativas para registrar las operaciones en un periodo distinto?
- > ¿Se está llevando a cabo una adecuada clasificación de los conceptos, basada en el marco de información financiera aplicable?
- > ¿Contamos con evidencia que dé sustento y forma a las operaciones desarrolladas por la entidad?

La evidencia obtenida en el desarrollo de las pruebas, así como sus resultados, tienen que estar adecuadamente documentados por el auditor en sus papeles de trabajo, los cuales deben contener el soporte de la aplicación, alcance y extensión de las pruebas, así como las conclusiones alcanzadas y el efecto que estas tendrán al momento de formular su opinión contenida en el informe de los auditores independientes.

Cumplimiento o incumplimiento de las afirmaciones

¿Qué pasaría si el auditor, al realizar sus pruebas, encuentra que no hay un adecuado cumplimiento de una o varias de las afirmaciones a las que se ha hecho mención? Desde luego que ello implicaría realizar un análisis más profundo, en el que se indaguen las causas de este hecho, buscando identificar las causas que lo hubieren originado.

Pensemos –de manera ilustrativa– en una situación en la que se revisa una partida que ampara un gasto por concepto de servicios administrativos. Al aplicar procedimientos de auditoría podríamos encontrarnos con que, si esta operación se encuentra asentada en contabilidad, cumple con la afirmación de *integridad*. Si la transacción tiene, además, registrados los valores correctos consignados en la documentación soporte y en el periodo contable adecuado, estaría cumpliendo con las afirmaciones de *exactitud* y *corte de operaciones*. Por su parte, si este movimiento se encuentra bien clasificado contablemente, reúne los requisitos para una adecuada clasificación. No obstante, si no se encuentran elementos que permitan acreditar que la operación efectivamente sucedió, esta incumpliría entonces con la aseveración de *ocurrencia*. Dicho de otra manera, en esta operación se tiene el comprobante que la ampara, pero no hay evidencia de que la operación sea real, lo cual nos debería llevar a investigar más a fondo sobre la verdadera naturaleza de la partida contable a la que nos referimos.

Si bien todas las afirmaciones deben cumplirse, se puede decir que la de *ocurrencia* es la afirmación primordial, pues si las operaciones no existieren, las demás aseveraciones carecerían de sentido. Además, el hecho de que una operación sea inexistente podría implicar elevar el riesgo de fraude o error, entendiéndose como tal una distorsión de la información financiera.

Derivado de lo anterior, si el auditor detecta que existen incorrecciones en la información financiera, deberá informarlas a la administración de la entidad auditada a fin de que estos movimientos sean corregidos. En caso de que la administración decidiera no efectuar las correcciones pertinentes, el auditor debe obtener por escrito las razones por las cuales no fueron aceptadas y, en consecuencia, deberá evaluar si estas son materiales, a fin de tener una mejor idea del efecto que esto tendrá en el informe del auditor independiente, y si la opinión que dará como resultado de su trabajo será no modificada (favorable) o modificada (no favorable).

Conclusión

Consideramos que, a fin de que el informe del auditor sea el documento que realmente incremente el grado de confianza de los usuarios de la información financiera, este debe tener sus cimientos bien plantados en una adecuada intervención profesional por parte del auditor, la cual nace de un apropiado conocimiento del ente auditado y del entendimiento de que el trabajo de auditoría no puede ni debe hacerse solo desde el escritorio, sino que requiere de una participación proactiva de quienes lo ejecutan, saliendo al campo de acción a conseguir la información necesaria para asegurar la calidad del encargo y los resultados de este.

Las NIA obligan al auditor a evaluar si los estados financieros están preparados y presentados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

En este contexto, es necesario tener en cuenta que dicha evaluación incluye la consideración de los aspectos cualitativos de la información financiera, los cuales –como hemos expuesto a lo largo del presente artículo– deben ser el elemento clave que dé respaldo a la opinión que se firma como resultado final de una auditoría, a fin de que esta genere un adecuado valor para la organización que contrata los servicios del auditor y la sociedad en general. ☞

1 IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría*, emitidas por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México 2019, pp. 313.

2 *Ibid.* pp. 351.



síguenos en



facebook/imcp



twitter/imcp

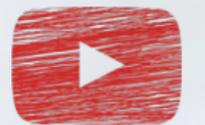


linkedin/imcp



@libreria_imcp

@imcp_oficial



youtube/imcp



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos



El chocolate mexicano y su afectación por las regulaciones gubernamentales



JAIME AGUIRRE VILLALOBOS

Socio Director de la firma de contadores públicos certificados AV&ASC.
Síndico Titular de la ADLSC Nuevo León "1" Monterrey por el ICPNL.
direccion@aguirrevillalobos.com

El chocolate, alimento de origen prehispánico es uno de los principales productos consumidos a escala mundial similar al café. La industria chocolatera en México tiene un valor de 26 mil millones de pesos, con una balanza positiva a nivel de exportaciones, pero se necesita el impulso e incentivos fiscales por parte del gobierno para incrementar su consumo nacional.

México es el décimo tercer país que más produce cacao y chocolate, y estos productos son de los pocos que le ha heredado al mundo, sin embargo, ha sufrido de una disminución en su producción nacional, ya que produce la mitad del cacao del que producía hace 40 años, además de nuevos gravámenes, y que el consumo entre mexicanos se ha visto afectado después de que fuera catalogado dentro de los "productos chatarra".

Además de los incrementos en los costos del endulzante en los últimos años, los productores de chocolate en el país enfrentaron su primera afectación fiscal: el IEPS, impuesto que desde 2014 se adjudicó a productos de alto contenido calórico, tales como: botanas, productos de confitería, chocolate y demás derivados del cacao, gravándolo con una tasa de 8% sobre su precio, encareciéndolo y disminuyendo su consumo.

Ahora en 2020, los productores se enfrentan a nuevas barreras. La primera en el mes de enero: una

modificación a la NOM051 añadiendo en su etiquetado valores relacionando al chocolate con el sobrepeso y la obesidad del consumidor, cuando en realidad es un alimento que aporta diversos nutrientes como glúcidos y fibras, proteínas, lípidos, vitamina A, B, B2, hierro, potasio, magnesio, calcio, fósforo, flúor, calorías, antioxidantes. Si bien no es un alimento milagroso o curativo, tampoco es dañino para la salud, por lo que significa una oportunidad para incrementar el consumo del producto del cacao en el país, informando que no es un alimento que propicie la obesidad en México.

En nuestro país, el consumo del chocolate no tiene relación con el aumento en el índice de obesidad, ya que es de 700 gramos al año por persona; en países europeos, que consumen 8 o 12 kilogramos, tienen niveles muy bajos; pero no se incrementará el consumo si el gobierno sigue fomentando que el chocolate es malo para la salud.

Tomando como base otros estudios como el del cigarro o el alcohol, el mexicano promedio no disminuirá su consumo aun cuando se le imponga un impuesto mayor, lo que se reduce es la facilidad para adquirirlo, además de que la afectación en el ingreso dedicado a alimentos y bebidas de los consumidores ocasionada por el IEPS se manifestó en proporciones mayores en los sectores de menores ingresos, siendo estos los más afectados; por

lo que se concluye que hasta ahora el gravamen solo ha servido para recaudar dinero y atender de manera superficial las enfermedades causadas por el consumo excesivo de estos productos.

Con la llegada de la pandemia del COVID-19, en el mes de marzo, se suspendieron las actividades no esenciales, miles de locales comerciales y tiendas departamentales en todo México tuvieron que cerrar sus puertas al público, lo cual afectó significativamente al ramo chocolatero.

En Tabasco, la región que produce 66% de cacao en México, el 17 de agosto de este año, su congreso local aprobó la nueva "Ley de Salud del estado de Tabasco" la cual prohíbe la venta a los menores de edad de alimentos de bajo contenido nutrimental y alto contenido en carbohidratos refinados y grasas vegetales en su forma sólida que contenga ácidos grasos trans, incluyendo las golosinas (chocolates), convirtiéndose en el segundo estado del país en legislar al respecto después de Oaxaca, que aprobara una ley similar.

El sector empresarial productor chocolatero de Tabasco, preocupados por la aprobación de la nueva ley de salud, y sin dejar de reconocer los problemas que afronta el estado respecto al tema de la obesidad, están en desacuerdo con esta, ya que no les fue consultado, siendo ellos quienes tanto han luchado por engrandecer el cacao tabasqueño y su chocolate, y expresan: "en medio de la pandemia que vivimos, las bajas ventas, entrada en vigor de la nueva norma de etiquetado NOM051, nuevos impuestos, y restringir la venta, distribución, dádiva... de golosinas (incluyendo los chocolates), hace que la crisis entre los empresarios tabasqueños se agudice aún más".

La ruta turística del cacao y el chocolate, que es insignia del estado y que forma parte de su oferta turística se vería afectada al ya no poder siquiera regalar o vender sus chocolates a menores de edad, lo que hundiría aún más la ya vapuleada industria turística local.

Tabasco y sus empresarios se han esmerado por posicionar el cacao y el chocolate tabasqueño como un producto de calidad y esta ley va en contra de todo el esfuerzo que durante muchos años ha realizado el sector empresarial. Como la denominación de origen "Cacao Grijalva" publicada en 2016, la cual se encuentra en la Región Grijalva de Tabasco, integrada por tres subregiones productivas, denominadas: Chontalpa, Sierra y Centro, que agrupan 11 municipios, en las que se produce la totalidad del Cacao Grijalva del Estado.

Esta denominación de origen trata precisamente de realzar la importancia del cacao y el chocolate mexicano como uno de los productos más valorados en nuestro país.

Aceptar estas modificaciones va en detrimento de la imagen del cacao y del chocolate mexicano, lo que es una incongruencia.

Avena con cacao, frituras, horchatas, chocolates, pozol, mermeladas, etc. Todos ellos productos tabasqueños tradicionales que en su mayoría son hechos por pequeñas empresas familiares se verán severamente afectados.

Será necesario que el Gobierno Federal modifique la estrategia utilizada hasta el momento para disminuir el consumo y modificar los hábitos con respecto a las bebidas azucaradas, refrescos y alimentos con un alto contenido calórico, pues solo ha servido para recaudar más impuestos, mientras que los problemas de obesidad, sobrepeso y diabetes van en aumento, además de que promueva la producción de cacao mexicano de alta calidad mediante el fomento de cultivos sustentables y apoyo al mejoramiento de las condiciones de vida de los agricultores y sus familias. ☞

Indicadores de emprendimiento para el desarrollo tecnológico y económico en México



GERMAN DOMÍNGUEZ BOCANEGRA
Consultor y docente, Tecnológico de Estudios Superiores de Ecatepec
dominguez_bocanegra3@hotmail.com

ALMA ROSA DOMÍNGUEZ BOCANEGRA
Auxiliar de investigación CINVESTAV, profesora investigadora Titular A en Tecnológico de Estudios Superiores de Ecatepec, Miembro del Sistema Nacional de Investigadores
adomin@cinvestav.mx

YADIRA RODRÍGUEZ PÉREZ

Profesora titular de asignatura FES Aragón, docente del Tecnológico de Estudios Superiores de Ecatepec
royadira@hotmail.com

Emprender nuevos negocios es de suma importancia para México y el mundo, ya que estos generan nuevas fuentes de empleo y, por ende, crecimiento económico. Existen diferentes instituciones dedicadas a realizar reportes sobre el emprendimiento, como el Monitor Global de Emprendimiento (GEM, por sus siglas en inglés) que en 2015 mencionó en su reporte regional que México cuenta con condiciones favorables para la actividad emprendedora, debido a las reformas estructurales que se implementaron en el sexenio del presidente Miguel de la Madrid (1982-1988).

Actualmente, México se encuentra en una importante transición económica; sin embargo, los grandes problemas estructurales de la economía, tales como: baja productividad, alta desigualdad de los ingresos, alta inequidad en la distribución de los recursos, bajos salarios, alta tasa de desempleo, existencia de un sector informal el cual emplea a más de la mitad de la fuerza laboral, debilidad del estado de derecho, pocas oportunidades de progreso que tiene la población de los empobrecidos estados del sur del país y la gran corrupción que se vive en prácticamente toda la estructura, constituyen un freno para el desarrollo económico.

Para enfrentar estos obstáculos se han creado agrupaciones regionales dentro del país con marcadas diferencias respecto a la disponibilidad de los recursos, nivel de ingreso de la población, grado de desarrollo empresarial, calidad de los ecosistemas emprendedores, grado de innovación y calidad de los emprendimientos.

En diferentes ocasiones se dice que se carece de una cultura y liderazgo emprendedor en México, pero de acuerdo con el Informe Global Entrepreneurship 2016 de Amway, 77% de los encuestados tienen una actitud positiva hacia el espíritu empresarial, el cual mide tres dimensiones que influyen en la intención de una persona para iniciar un negocio: conveniencia, viabilidad y estabilidad frente a la presión social. Además, muestra que los encuestados con un título universitario son más positivos hacia la iniciativa empresarial.

Amway menciona que “estos son hallazgos sorprendentes, dado que aquellos que persiguen la educación superior a menudo se perciben como más propensos a tener una carrera convencional”, desde un punto de vista personal, lo anterior se debe a los bajos salarios que reciben los egresados de una universidad y la poca expectativa de crecimiento en una empresa.

México es el país de América Latina que más propicia el crecimiento de pequeñas y medianas empresas, las cuales aportan 52% del Producto Interno Bruto (PIB) del país, según un comunicado por parte de AS Consultores, en el cual indicó que cada emprendedor tiene metas diferentes; sin embargo, todos coinciden en que uno de los objetivos principales es hacer rentable el negocio.

Ante ello, la firma SMS Latinoamericana integrada por profesionales de auditoría, consultoría, contabilidad y asesoramiento fiscal para empresas de la Ciudad de México realiza las siguientes recomendaciones para aquellos que quieran iniciar un negocio, o bien

familiarizarse con los indicadores económicos del país como la inflación, el crecimiento económico o la devaluación de la moneda, con lo cual podrán calcular bien los costos y gastos con el fin de ofrecer un servicio óptimo para los clientes.

También se debe utilizar el propio capital para mantener en funcionamiento la empresa, si se observa que se necesita más de lo que se tiene, entonces se tiene que realizar una estrategia de préstamos que permita generar mayores rendimientos sin endeudarse de más. En este sentido, un aspecto que es recomendable y basado en la experiencia es que el emprendedor debe tener como una opción seguir trabajando hasta que se consolide su negocio, con la finalidad de que cuente con ingresos y toque lo menos posible los recursos que se generan del mismo; para ello, debemos contar con una persona que apoye en el progreso del negocio, la cual debe ser responsable y comprometida con el objetivo.

El emprendimiento en México en la actualidad es la “columna vertebral de la economía” ya que las micro, pequeñas y medianas empresas representan casi el total de las establecidas y, por ende, la mayoría de los empleos nacionales. El problema radica en la muy baja productividad de las empresas nuevas, que en la mayoría de los casos resultan con saldos negativos al final de cada ejercicio fiscal y las obliga a disminuir el número de empleados.

De acuerdo con el reporte Doing Business 2017, realizado por el Banco Mundial, México se encuentra en el lugar 47 de 190 países de acuerdo con el número de días y de trámites que se necesitan para aperturar una empresa, lo cual da esperanzas a los planes de los recién egresados que buscan emprender un negocio.

Además, debemos fortalecer las características del emprendimiento para que sumen valor agregado e innovación, lo cual promoverá el desarrollo de la tecnología, ya que está demostrado que existe una relación positiva entre la generación y explotación del conocimiento y el desarrollo económico de los países, por lo que en México existe un gran interés por desarrollar una mejor capacidad de innovar, es decir, de “generar nuevos productos, diseños, procesos, servicios, métodos u organizaciones o de incrementar valor a los existentes”, y con ello lograr ventajas competitivas en la economía que le permita alcanzar un crecimiento económico sostenible.

Por tal motivo, debemos vincular a los emprendedores con los investigadores en México, para que capitalicen sus hallazgos científicos, ya que en muchos de los casos el emprendimiento se lleva por medio de personas con una educación académica alta, con licenciatura en sus diversas modalidades e incluso con posgrados.

En 2017 México, mediante el Consejo Consultivo de Ciencias (CCC) de la Presidencia de la República, en el sector científico realizó una convocatoria dirigida a los investigadores mexicanos pertenecientes al Sistema Nacional de Investigación, para conocer en detalle la Ley de Ciencia y Tecnología y la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, invitándolos a desarrollar proyectos empresariales que impulsaran el desarrollo económico de nuestra nación, como ocurre en Estados Unidos, Corea y Japón. Por ejemplo, la University of Oxford, que genera anualmente alrededor de 1,000 millones de pesos por la transferencia de sus hallazgos tecnológicos, o el reconocido Massachusetts Institute of Technology (MIT), que obtiene alrededor de 27 mil millones de pesos anuales en regalías provenientes de las empresas constituidas a partir de sus desarrollos tecnológicos.

Países más desarrollados tecnológicamente

Lugar	País	Calificación	Lugar	País	Calificación
1	Noruega	3.79	7	Corea del sur	3.68
2	Suecia	3.79	8	Reino Unido	3.67
3	Suiza	3.74	9	Hong Kong	3.66
4	Dinamarca	3.72	10	Estados Unidos	3.61
5	Finlandia	3.72	47	México	2.23
6	Singapur	3.69			

Según Bhaskar Chakravorti de la Universidad de Tufts, las economías más pequeñas son las más desarrolladas porque es mucho más fácil implementar la tecnología que en economías más grandes como Estados Unidos.

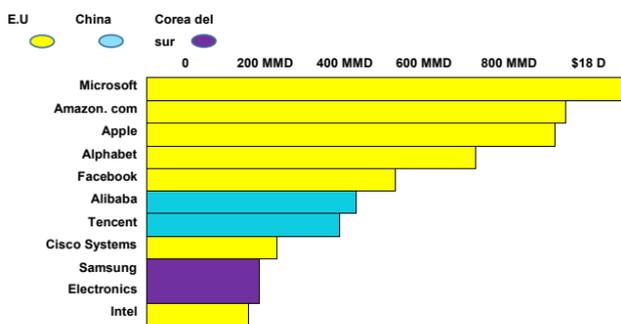
Fuente: *Nación 321*, “¿Dónde está México en desarrollo tecnológico?”, 14 de julio de 2017.
<https://www.nacion321.com/.../asi-esta-mexico-en-desarrollo-tecnologico-a-...>

Países con mayor ritmo de crecimiento

Lugar	País	Calificación	Lugar	País	Calificación
1	China	3.95	8	Bangladesh	3.14
2	Malasia	3.81	9	Colombia	3.11
3	Bolivia	3.63	10	Emiratos A. U.	3.06
4	Kenya	3.50	11	Filipinas	3.01
5	Rusia	3.43	12	Polonia	2.82
6	Turquía	3.18	13	México	2.80
7	Arabia Saudita	3.18			

Fuente: *Nación 321*, “¿Dónde está México en desarrollo tecnológico?”, 14 de julio de 2017

Países con mayor capital financiero para realizar adquisiciones



Fuente: *Nación 321*, "¿Dónde está México en desarrollo tecnológico?, 14 de julio de 2017: <https://www.nacion321.com/.../asi-esta-mexico-en-desarrollo-tecnologico-a-...>

Personas en el fondo de talento internacional de IA

Total de personas en el fondo de talento internacional de IA en 2017: 204,575				
Los cinco países con más talento de inteligencia artificial				
13.9% E.U.		8.9% China		Otros
8.5% India	4.6% Alemania	3.9% Reino Unido		

Fuente: Debby Wu, Henry Hoenig and Hannah Dormido, *El financiero*, "EU vs. China, ¿quién está ganando la 'guerra fría tecnológica'?", 19 de junio de 2019: <https://www.elfinanciero.com.mx/.../eu-vs-china-quien-esta-ganando-la-gu-...>

Como podemos observar, Estados Unidos es el país que tiene el mayor número de empresas capital financiero para realizar adquisiciones y, además, un fondo intelectual muy grande, lo cual le ha permitido mantenerse en un crecimiento económico favorable.

Las incubadoras de negocios en las universidades, los Start up de todo el país y demás centros de emprendimiento son la base del desarrollo tecnológico para muchos emprendedores, ya que se les brinda el apoyo por medio de consultores especialistas en distintas áreas.

El gobierno, en 2019 asignó un presupuesto al INADEM para que brinde apoyo a los nuevos emprendedores o consolidar los existentes, con un monto de \$547,476,534.00 distribuidos entre las modalidades, de acuerdo con su demanda, para repartir a escala nacional y cumplir los siguientes objetivos:

- > Apoyar el fortalecimiento de las empresas mexicanas de menor tamaño por medio del apoyo para obtener acompañamiento, asistencia técnica y/o capacitación grupal que contribuyan a mejorar sus procesos de producción e incrementar sus ventas.
- > Contribuir al mejor desempeño de la actividad productiva de dichas empresas mediante el apoyo para la adquisición de equipamiento.

- > Promover la vinculación a cadenas de proveeduría y cadenas de valor para fomentar el crecimiento y la competitividad de las empresas, mediante apoyo para la obtención de certificaciones que permitan su inserción en nuevos mercados o incrementar su competitividad en mercados donde ya participan.

Las modalidades de apoyo de Acompañamiento, Asistencia Técnica y Capacitación Grupal se encuentran alineadas con los objetivos y cobertura del Padrón de Desarrolladoras de Capacidades Empresariales (PADCE).

Lo anterior garantizará que las herramientas de desarrollo empresarial que las empresas participantes reciban de las Desarrolladoras de Capacidades Empresariales que conforman al PADCE sean de la más alta calidad.

En el año 2019, el GEM mencionó en su reporte que México tiene el segundo mejor contexto para emprender de América Latina, ya que cuenta con programas de apoyo al emprendimiento y relevancia de sus políticas, mostrando debilidades provocadas en el financiamiento empresarial, la carga hacendaria y burocracia.

Conclusión

Uno de los aspectos que debe considerar el gobierno mexicano para alcanzar el desarrollo económico, como es el caso de Estados Unidos de América, China y países europeos, es enfocar su interés en el desarrollo tecnológico de sus empresas, deben propiciar la vinculación de las universidades por medio de sus centros de incubación, o centros de investigación como el CINVESTAV, y consultorías que se encarguen de brindar asesoría a los nuevos emprendedores para que aterricen sus proyectos basados en tecnología, y presentarlos en cuanto las condiciones sean propicias, luego de los efectos que ha provocado la pandemia del coronavirus. ☞

Fuentes

- Hernández Ruiz, Kenneth E.; González Tamayo, Lizbeth A.; Herrera Avilés, Margarita. GEM Global Entrepreneurship Monitor, Reporte Regional 2015. <https://www.editorialdigitaltec.com/.../reporteregionalgem2015.pdf>
- García, José Luis, AGER, Informe AGER 2016 de Amway, 30 de noviembre de 2016: <https://universomlm.com/.../el-informe-ager-2016-de-amway-muestra-que-...>
- Economiahoy.mx, Notimex, "Emprendedores mexicanos aportan 52% del PIB", 29 de mayo de 2018, <https://www.oncenoticias.tv/.../mexico-el-pais-que-mas-impulsa-en-al-a-em-...>
- Pineda Angélica. GEM Global Entrepreneurship Monitor 2018-2019, "México, el segundo mejor entorno para emprender de Latinoamérica", 21 de febrero de 2019: <https://tecreview.tec.mx/mexico-segundo-mejor-entorno-emprender-latinoa-...>
- CANAFIRMA, "México necesita investigadores emprendedores que capitalicen sus hallazgos científicos", 13 de junio de 2017: <https://codigof.mx/mexico-necesita-investigadores-emprendedores-capitalic-...>
- Matus Mendoza, Enrique Alberto, "Crecimiento emprendedor en México: la contribución de los microempresarios a la economía mexicana", 1 de mayo de 2017: <https://blogdesociologia.com/.../crecimiento-emprendedor-en-mexico-la-contribucion-de-los-...>
- Expansión, "México, el segundo mejor entorno para emprender de Latinoamérica según el GEM", 21 de febrero de 2019.

Responsabilidad contable en la detección de esclavitud moderna

C.P. v MTRA. LAURA OLIVO AVALA
Tecnológico de Monterrey, Campus Estado de México
lolivo@tec.mx

Hacer visibles las prácticas invisibles de la esclavitud moderna

De acuerdo con el Global Slavery Index (Walk Free Foundation, 2020), en el mundo hay 40.3 millones de personas viviendo en condiciones de esclavitud moderna, de las cuales, en México hay 341,000, es decir, 2.71 de cada 1000 personas son obligadas a trabajar en condiciones infrahumanas sin que puedan negarse, debido a la coerción, las amenazas o el abuso de poder, entre otros.

Entre las prácticas que se consideran esclavitud moderna están el trabajo en servidumbre, el trabajo forzoso, la explotación sexual, la trata de personas, el trabajo infantil y el matrimonio infantil y forzado.

Aunque estas prácticas aberrantes pueden parecer remotas y ajenas a nuestro día a día, las condiciones laborales abusivas pueden ser un continuo que va desde el trabajo digno y bien remunerado hasta el extremo de esclavitud moderna descrito. El problema radica en el área gris en donde si bien puede reclamarse que las condiciones son legales, no forzosamente cubren las necesidades básicas para ser consideradas seguras y dignas.

Esclavitud tradicional y la contabilidad

El rol de la contabilidad siempre ha sido proveer información financiera acerca de las transacciones y el desempeño de una entidad. Antes de que la esclavitud fuera abolida, la contabilidad tenía la responsabilidad de anotar y calcular el costo del trabajo de los esclavos, quienes eran considerados como parte de los activos, se calculaba su valor inicial y su valor final después de un año de trabajo considerando su edad y salud, y todo lo que se pagaba por su alimentación y salud eran parte de los gastos de la empresa. (Christ, Burritt, & Schaltegger, 2020)

Una vez que fue práctica prohibida, a pesar de los esfuerzos sociales y gubernamentales, el trabajo en condiciones de abuso no ha sido erradicado, en muchos casos solo ha sido ocultada y difícilmente se podría encontrar un registro directo de los beneficios y costos que significa para una empresa legal.

El papel de la profesión contable para hacer visible lo invisible

En México uno de los principales escenarios donde se lleva a cabo esclavitud moderna, está representado por el trato a migrantes centroamericanos y mexicanos en su camino hacia Estados Unidos. Debido a la clandestinidad e ilegalidad en la que está envuelta esta práctica, es muy difícil encontrar el impacto en la economía de estas actividades.

Pero hay espacios que buscan abrir la posibilidad de que la contabilidad se convierta en una especie de auditor social que pueda señalar y cuantificar la inequidad laboral. En países como Estados Unidos, Australia, Reino Unido, Francia y Holanda se han hecho esfuerzos legales para que las empresas estén obligadas a revisar toda su cadena de suministro en la búsqueda y detección de casos de trabajo en condiciones infrahumanas dentro de sus socios comerciales.

Dentro de los textos finales del Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá (T-Mec) (Secretaría de Relaciones Exteriores, 2020), hay un apartado referido directamente a aspectos laborales en donde en primer lugar prohíbe cualquier forma de trabajo forzoso u obligatorio y el trabajo infantil. Adicionalmente, hace referencia a la cooperación de las partes para la identificación y movimiento de mercancías producidas por trabajo forzoso, ya sea de origen nacional o de importación, para buscar el cumplimiento del Convenio Núm. 182 de la OIT *Sobre la prohibición de las peores formas de trabajo infantil y la acción inmediata para su eliminación*.

COVID y la "nueva normalidad laboral"

De acuerdo con el reporte de investigación 132 del Centro de Análisis Multidisciplinario de la UNAM, emitido el 15 de julio de 2020 (Centro de Análisis Multidisciplinario, 2020), las condiciones de higiene y seguridad en que viven los trabajadores que han regresado a sus labores fuera de casa en la "nueva normalidad" algunas veces han sido insuficientes, pero la presión económica de las familias empuja a los trabajadores a aceptar condiciones más difíciles de trabajo. Según el reporte, las familias mexicanas se han visto obligadas a integrar, por lo menos, a tres miembros al mercado laboral, en condiciones de subcontratación y sin prestaciones.

Contabilidad emancipatoria

La situación acumulada de pobreza, desempleo y falta de estabilidad económica en el país, que se ha incrementado en este último año con motivo de la pandemia del COVID-19, hace un fuerte llamado social y ético a la profesión contable para que, cumpliendo su compromiso ciudadano, señale y denuncie abusos y detecte en su cadena de valor costos sospechosos.

Por otro lado, los Contadores tenemos también la responsabilidad de coadyuvar a las autoridades para establecer mecanismos efectivos para la identificación de agentes que puedan ser cómplices o culpables de prácticas laborales infrahumanas.

La contabilidad tiene un gran compromiso no solo con las empresas y sus intereses, sino con el interés social y humanitario del país, es momento de entender y tomar como propio este compromiso para el beneficio y bienestar de los que no siempre tienen voz para defender sus derechos más básicos de seguridad y libertad. ■

Referencias

- Centro de Análisis Multidisciplinario. (15 de julio de 2020). Centro de Análisis Multidisciplinario de la UNAM. Obtenido de <https://cam.economia.unam.mx/reporte-de-investigacion-132-los-costos-sociales-por-la-pandemia-del-covid-19/>
- Christ, K. L., Burritt, R. L., & Schaltegger, S. (2020). Accounting for work conditions from modern slavery to decent work. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 3-4.
- Secretaría de Relaciones Exteriores. (2020). Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos, Los Estados Unidos de América y Canadá. Ciudad de México: Diario Oficial de la Federación.
- Walk Free Foundation. (19 de 09 de 2020). Global Slavery Index. Obtenido de <https://www.globalslaveryindex.org/about/the-index/>

Ciberseguridad para el contador, fiscalista, financiero y auditor

MBA, CAC, LBF IGNACIO J. DOMÍNGUEZ CASTILLO
 Miembro académico de la Asociación Mexicana de Auditoría al Desempeño, A.C.
 Titular de Administración y Finanzas en EVCON-GROUP, S.A. de C.V. Catedrático de maestría en materias fiscales, financieras y de alta dirección
 idominguez@evcon-group.com

Home Office y tecnología vs. vulnerabilidad de la información

En Fairfield, California, una pequeña población de apenas 105,000 habitantes, una Firma de Contadores fue "hackeada" en el periodo comprendido entre el cierre de declaraciones anuales y la devolución de impuestos, alterando las cuentas bancarias de sus clientes, logrando que estos hackers, mediante creación temporal de cuentas bancarias en el ciberespacio, desviarán todos los recursos de impuestos devueltos y no fueran rastreables, haciendo uso de estrategias no solo en la Web, sino en la "Dark Web" y en la "Deep Web".

Aquí se plantea una primera reflexión: ¿quién no le confía la clave de usuario y password de su Firma Electrónica (FIEL) personal o corporativa a sus Contadores y responsables financieros? ¿Hay certidumbre en la seguridad de manejo de información y de la no vulnerabilidad de la firma del Contador o fiscalista? ¿Cómo la garantiza? Un contrato de confidencialidad no evita los ciberataques. Esto contraviene las recomendaciones de seguridad estipuladas por el CiberCompliance y por la Norma ISO 27001.²

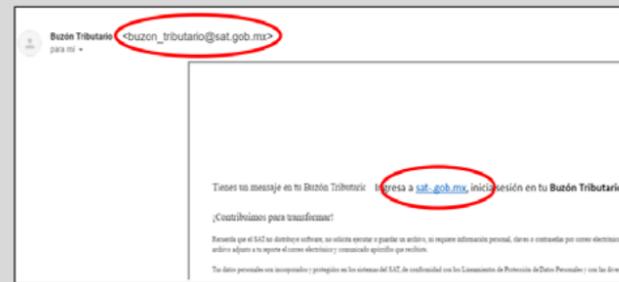
El 24 de febrero de este año, una de las entidades del Gobierno Federal fue víctima de un ataque cibernético,³ y 177 de sus servidores fueron hackeados, resultando en el "secuestro" de la información de varios proyectos, adquisiciones, proveedores, información personal y otra información estratégica; solicitando a cambio de liberar y recuperar el acceso a la información, un "rescate" en cibermonedas. Paralizando por más de 48 horas la operación de la entidad.

Aquí se plantea una segunda reflexión: ¿cuál es la responsabilidad, riesgo y posibles consecuencias de ser poseedor temporal de información de terceros o de estrategias de entidades gubernamentales que son hackeadas? ¿Hay conciencia de los alcances de la legislación vigente, tanto en el sector público⁴ como en el privado,⁵ más allá de las sanciones estipuladas en el Código Fiscal de la Federación y demás regulación fiscal? ¿Hay conciencia de la posibilidad de incurrir en delitos penales?

Hoy, el sistema bancario y bursátil cuenta, entre otras, con las Disposiciones de Carácter General aplicables a las Instituciones de Crédito⁶ y a las Casas de Bolsa;⁷ que prevén criterios de control y gestión para prevenir ciberataques; aun así, no están exentos de ser objetivo de los cibercriminales.

El pasado 9 de septiembre se llevó a cabo en la Ciudad de México, el 2º Congreso Financiero Sec & Tec®, virtual de ciberseguridad financiera y tecnológica, donde se hizo énfasis en la vulnerabilidad cibernética de la información financiera, contable y fiscal de

las entidades gubernamentales, empresas privadas y entidades financieras, la preocupación por parte de las áreas informáticas y del CiberCompliance; mientras que en este frente, las propias áreas financieras y contables, incluso de Compliance, concentran sus principales esfuerzos en atender la normatividad, legislación, tipologías y regulación preventiva; sin considerarse, en una gran mayoría de la práctica real, que ambas actuaciones **no son excluyentes, sino complementarias.**



Por otra parte, en abril de este año, un e-mail enviado a cuentas de correo electrónicos provocó el desconcierto de los contribuyentes que los recibieron. Se trata de un correo electrónico con un membrete que simula al oficial. En el mismo mensaje se informa al destinatario de que el SAT ha aprobado, tras la revisión de su situación fiscal, una devolución de dinero. No suelen ser grandes cantidades, pero lo suficientemente atractivas como para tener la tentación de seleccionar un enlace que le redirige a otra página web. En realidad, todo es falso. Se trata de un fraude, conocido popularmente como *phishing*, que ha activado el protocolo de seguridad informática del SAT.

Aquí se plantea una tercera reflexión: cuando estamos realizando análisis financieros, planeaciones fiscales o estrategias financieras, ¿quién se fija si el correo del SAT tiene un guion ("-") de más al final del "buzón tributario", o si la dirección de internet, al comienzo inicia con https://, en vez de "http://"? Nuestra prioridad se centra en otro tema. Entonces, ¿tenemos cubierto ese frente de ciberseguridad? ¿Cómo? ¿Con Hardware? ¿Con Software? ¿Con CiberCompliance? ¿Quién es responsable? ¿Se puede prevenir o corregir?

Y ahora, en la nueva normalidad, en un entorno de *Home Office* que llegó para quedarse más allá del COVID, en el que, en muchos negocios y entidades, se ha detectado y reconocido el potencial de una gran rentabilidad al ubicar algunas funciones en coordenadas remotas, y la reducción de costos de operación. Sin embargo, el operar desde casa con información confidencial y sensible de la empresa, el grado de vulnerabilidad y *exposure* de riesgo que tiene la administración de la información, se eleva al "cuadri-cubo".

Los sistemas y métodos de *Hacking* se desarrollan día con día, mientras muchos de nosotros lo hacemos en otros temas. Por otra parte, la operación de *Home Office* y el uso de Banca Digital con dispositivos celulares abre nuevas brechas de oportunidad para la ciberdelincuencia. ¿Has reflexionado que la gestión financiera desde tu casa (Banca electrónica) o tu celular puede no tener la misma seguridad que en tu oficina?

Es importante considerar, sin necesariamente ser experto, la asesoría y actuación oportuna ante un posible ataque de ciberseguridad. Una vez que sucede, no siempre hay acción correctiva. ¿Cuál es la acción correctiva después del daño de tu imagen en Internet? ¿O del robo de información?, o incluso que vacíen tus cuentas o roben tu identidad para robos/compras por internet.

Tiempo que le toma a un Hacker "romper" un Password					
No. de Caracteres	Sólo Números	Letras Minúsculas	Letras Mayúsculas y Minúsculas	Números, Letras Mayúsculas y Minúsculas	Números, Letras Mayúsculas y Minúsculas, Y Símbolos
4	Instantáneo	Instantáneo	Instantáneo	Instantáneo	Instantáneo
5	Instantáneo	Instantáneo	Instantáneo	Instantáneo	Instantáneo
6	Instantáneo	Instantáneo	Instantáneo	1 segundo	5 segundos
7	Instantáneo	Instantáneo	25 segundos	1 minuto	6 minutos
8	Instantáneo	5 segundos	22 minutos	1 hora	8 horas
9	Instantáneo	2 minutos	19 horas	3 días	3 semanas
10	Instantáneo	58 minutos	1 mes	7 meses	7 años
11	2 segundos	1 día	5 años	11 años	100 años
12	25 segundos	3 semanas	100 años	2k años	34k años
13	4 minutos	1 año	16k años	100k años	2m años
14	41 minutos	11 años	100k años	9m años	200m años
15	6 horas	18 años	1.5m años	600m años	15bn años
16	2 días	144 años	7m años	37bn años	1tn años
17	4 semanas	1024 años	100bn años	2tn años	93tn años
18	9 meses	23m años	100tn años	100tn años	7qd años

Lo que siempre existe, tanto en la empresa como en el *Home Office*, es la oportunidad de actuar de manera preventiva en cualquiera de las tres principales aristas de ciberseguridad: Hardware, Software y CiberCompliance.

Finalmente, en alcance a las anteriores reflexiones, no se puede dejar de lado la reflexión de seguridad básica, respecto de la generación de un *password* y su actualización periódica, ya que definitivamente es el punto de partida de cualquier cibervulnerabilidad. Para lo cual, y como se muestra en el cuadro anterior,⁸ a mayor combinación, mejor seguridad.

En conclusión, la actuación preventiva de recursos de ciberseguridad son el mejor aliado de la gestión contable y financiera, y han sido esenciales desde hace años; pero ahora, en la nueva normalidad y en un entorno donde se privilegia el *Home Office* y el teletrabajo, una buena asesoría de seguridad informática es relevante y fortalece de manera importante la actuación financiera, contable y fiscal.

- 1 Cybersecurity in CPA and Professional Services Firms. 2013. <https://www.cybersecuritymastersdegree.org/accounting/>
- 2 ISO-27001. Norma internacional que permite el aseguramiento, la confidencialidad e integridad de los datos y de la información, así como de los sistemas que la procesan.
- 3 Hackearon 177 Servidores de la Secretaría de Economía. Febrero 25, 2020. <https://codigoespaguei.com/noticias/tecnologia/hackearon-177-servidores-de-la-secretaria-de-economia/>
- 4 Ley General de Responsabilidades Administrativas (de los Servidores Públicos). *Diario Oficial de la Federación*. Nov.19, 2019; Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada. *Diario Oficial de la Federación*. Noviembre 8, 2019.
- 5 Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares. *Diario Oficial de la Federación*. Julio 5, 2010; Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada. *Diario Oficial de la Federación*. Noviembre 8, 2019.
- 6 Disposiciones de carácter general aplicables a las instituciones de crédito (Circular Única de Bancos). CNBV. Diciembre 2, 2005.
- 7 Disposiciones de carácter general aplicables a las casas de bolsa (Circular Única de Casas de Bolsa). CNBV. Septiembre 6, 2004.
- 8 Hive Systems. Ciberseguridad.

INIF 23

Efectos contables de dispensas de rentas por COVID-19

ARMANDO MELLADO PADILLA, Associate Partner del Grupo de Práctica Profesional en EY México y SERGIO R. GARCÍA Socio de auditoría en EY México, ambos integrantes de la CONIF

Introducción

En todos los países las organizaciones están tratando de adaptar sus negocios a los impactos financieros que están provocando la pandemia de COVID-19, y México no ha sido la excepción.

Las empresas y entidades están teniendo negociaciones con sus arrendadores, para renegociar condiciones pactadas previamente a dicha pandemia. Por lo anterior, para muchos activos arrendados se están negociando dispensas por parte de los arrendadores, ya que dichos activos no se están utilizando como antes de COVID-19.

En este sentido, el International Accounting Standards Board (IASB), modificó la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 16, *Arrendamientos*, para otorgar una opción práctica para que los arrendatarios no requieran evaluar si las dispensas que recibe son modificaciones al contrato y reconocer contablemente su impacto como si no se tratara de dichas modificaciones.

Por su parte, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) realizó una evaluación del tema específico de las dispensas por rentas otorgadas a los arrendatarios considerando conveniente apoyar a los arrendatarios con una solución práctica que es convergente con las NIIF, emitiendo para este propósito la Interpretación a las Normas de Información Financiera (INIF) 23, *Reconocimiento del efecto de dispensas de rentas relacionadas con la pandemia del COVID-19*.

Desarrollo

Es necesario destacar que la INIF 23 sólo puede ser aplicable para dispensas por rentas directamente relacionadas con la pandemia para el caso de arrendatarios. Esta opción práctica es temporal y opcional, por lo que no debe aplicarse para ninguna otra circunstancia, incluso en situaciones similares.

La solución práctica permite que cuando se opte por la misma, para las modificaciones en los pagos de rentas que cumplan las condiciones que se describen más adelante, el arrendatario debe dar un tratamiento como dispensas recibidas sin evaluar si pudiera tratarse de una modificación al contrato (NIF D-5, *Arrendamientos*, párrafos 41.2.13 al 41.2.15).

Las condiciones para cumplir la opción práctica establecida por la INIF 23, son las siguientes:

- > Las dispensas son consecuencia directa de los impactos de la pandemia.
- > La contraprestación modificada es igual o menor que la contraprestación antes del cambio.
- > Los pagos de arrendamiento modificados deben ser aquellos con vencimientos originales el o antes del 30 de junio de 2021.

- > No hay cambios sustantivos a otros términos y condiciones del contrato de arrendamiento.

Para cualquier ganancia por la condonación en pago de rentas, el arrendatario debe reconocer una disminución del pasivo en el estado de resultados del periodo; la diferencia entre el pasivo por arrendamiento antes y después de la condonación (ambos a valor presente con la tasa de descuento original) se reconoce en los resultados de operación y el costo del dinero en el tiempo por diferir los pagos se reconoce en el resultado integral de financiamiento. Si se elige esta opción práctica para una dispensa, el arrendatario no debe ajustar el derecho correspondiente, pero pudieran surgir indicios de deterioro en dicho activo, debido a la reducción de las operaciones de la entidad (NIF D-5, párrafo 41.2.4).

Para efectos de la INIF 23, se considera que las dispensas se relacionan con la pandemia si las mismas quedan acordadas durante el periodo de dicha pandemia, por lo que las únicas serían las dispensas de pagos con vencimientos originales en 2020 y durante el primer semestre de 2021; los acuerdos sobre reducciones en pagos de arrendamientos que se extiendan más allá del 30 de junio de 2021 caerían fuera del alcance de la INIF 23 y debe aplicarse la NIF D-5.

El arrendatario que opte por aplicar la solución práctica debe revelar:

- > El detalle del tipo de dispensas (por contrato o grupo de contratos similares) a las cuales ha aplicado la solución práctica (condonación de pagos de arrendamientos, diferimiento de pagos, o ambos).
- > El monto reconocido en los resultados del periodo, mostrando los cambios en los pagos derivados de las dispensas en rentas a las cuales se aplicó la solución práctica.

La INIF 23 entró en vigor a partir del 1º de julio de 2020 y será vigente hasta el 30 de junio de 2021; se permite la aplicación anticipada de la misma.

Conclusión

Dadas las difíciles circunstancias económicas por las que atraviesa nuestro país, la solución práctica para los arrendatarios indicada en la INIF 23, pudiera permitir aliviar una carga administrativa importante en los casos de renegociaciones con los arrendadores que resulten en dispensas en rentas. Lo anterior permitirá a las organizaciones que preparen y emitan estados financieros con base en las NIF mexicanas, enfocarse en atender otros aspectos de índole contable y financiera para beneficio de las entidades económicas. ■

Síndicos del contribuyente

Un servicio para los profesionistas colegiados

C.P.C. v M.A. KARLA D. CORIA PÉREZ-TEJADA
Presidente de la Comisión Nacional Representativa ante Autoridades Fiscales Federales
cpckarlacoria@hotmail.com

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) cuenta con diversas comisiones de trabajo que ayudan a fortalecer a la comunidad contable en su desarrollo humano y profesional, dentro de los más altos estándares éticos en beneficio de la sociedad, basándose en los valores de la verdad, la integridad, la responsabilidad, la solidaridad y el compromiso.

La Comisión Nacional de Síndicos es una de estas, la cual se encuentra conformada por trece integrantes: un presidente Síndico, cinco Síndicos Regionales y siete contadores colegiados con destacada experiencia fiscal y ética.

Comisión Nacional de Síndicos

La Comisión Nacional de Síndicos es dependiente de la Vicepresidencia Fiscal del IMCP, y actúa como intermediaria entre las Autoridades Fiscales y los Contadores Públicos. La Comisión tiene por función atender las problemáticas generalizadas que aquejan a los profesionales contables y a los contribuyentes que, a su vez, impiden el correcto y/o fluido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Los profesionales colegiados dan a conocer las problemáticas por medio de planteamientos, que pueden ser quejas o sugerencias, las cuales son captadas por los Síndicos Locales (titulares y/o suplentes) en alguno de los 60 Colegios que conforman el IMCP. Los Síndicos Locales, a su vez, buscan dar solución a las problemáticas planteadas en las Administraciones Desconcentradas de Servicios al Contribuyente.

En el caso de no conseguir una respuesta a la problemática planteada o de no ser competencia de las Administraciones Desconcentradas, el Síndico Local las remite al Síndico Regional, quien las plantea en las reuniones de la Comisión Nacional de Síndicos ante la presencia de Autoridades Fiscales Federales representadas, en este caso, por la Administración General de Servicios al Contribuyente.

Cabe destacar que, es competencia de la Administración General de Servicios al Contribuyente establecer e implementar las acciones de los programas de prevención y resolución de problemas del contribuyente (Programa de Síndicos), por lo que, anualmente, se genera un calendario para establecer las fechas (generalmente reuniones bimestrales) en que se llevarán a cabo las reuniones donde se plantean las problemáticas y cuya respuesta se vierte en minutas oficiales, mismas que pueden ser consultadas en las siguientes ligas:

<https://imcp.org.mx/servicios/sindicos/>

<https://www.gob.mx/sat/acciones-y-programas/sindicos-del-contribuyente>

Síndico del Contribuyente

El Síndico del Contribuyente es el Contador colegiado que representa a los socios de los colegios que conforman el IMCP, es decir, es un intermediario entre los Contadores colegiados y las autoridades fiscales que buscan facilitar la relación tributaria que se manifieste en mejor manera de contribuir al gasto público.

La figura de Síndico se encuentra regulada en la siguiente normatividad y disposiciones legales:

- > Artículo 33, fracción II del Código Fiscal de la Federación.
- > Artículo 32, fracción XIX del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.
- > Normatividad externa - Generalidades.
- > Normatividad externa - Síndicos.
- > Normatividad externa - Coordinadores Nacionales y Regionales.
- > Reglamento de la Comisión representativa del IMCP ante las autoridades fiscales (Síndicos del contribuyente).

Si te encuentras colegiado, es importante que conozcas a tu Síndico, ¿dónde puedes contactarlo?, ¿qué días?, ¿en qué horario? Y si aún no lo conoces, comunícate a tu Colegio y solicita los datos de contacto.

La representación de los Síndicos es gratuita y está prohibida la gestión de negocios. Debido a la existencia de normatividad que regula la relación bilateral, en donde se establecen las reglas de comunicación y trabajo, es importante que los planteamientos que se realizan ante las autoridades se formulen con suficiente evidencia para demostrar la generalidad y la afectación en el cumplimiento de obligaciones fiscales, por lo que es recomendable que se encuentren debidamente fundados, motivados y por escrito.

Cualquier inconveniente, comentario, duda o sugerencia, por favor, escribir a comision.sindicos@imcp.org.mx ■



Comisión Nacional de Síndicos del IMCP 2019-2021

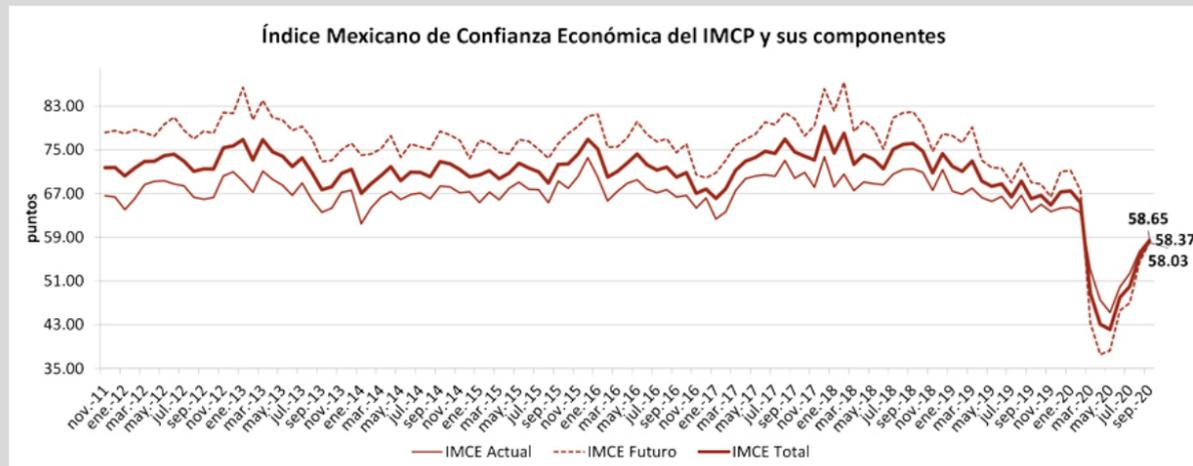
Índice de septiembre

LIC. ERNESTO O'FARRILL SANTOSCOV
 Presidente de Bursamétrica
 Colaboración especial de la Lic. Sofía Santoscoy Pineda

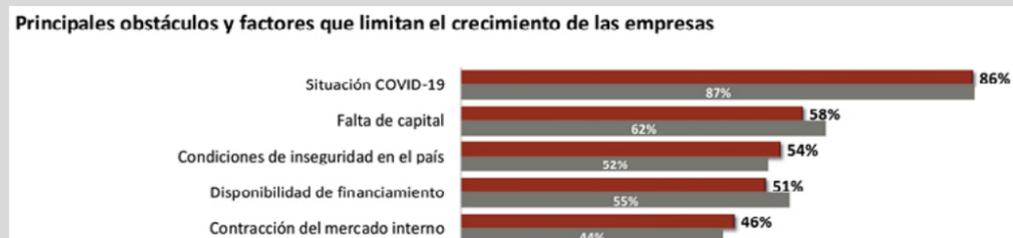
El IMCE continuó aumentando durante el noveno mes del año, aunque redujo el ritmo de recuperación, al elevarse 5.07% respecto a agosto, pasando de 55.56 puntos a 58.37 unidades. Al interior del índice, la **situación actual** mejoró 3.98% a 58.65 puntos, en tanto que la **situación futura**, correspondiente a los próximos seis meses, alcanzó las 58.03 unidades gracias a un aumento de 6.48% en el mes en cuestión.

	Comparativo mensual			Comparativo anual			
	Situación actual	Situación dentro de 6 meses	IMCE TOTAL	Situación actual	dentro de 6 meses	IMCE TOTAL	
ago-20	56.40	54.50	55.56	sep-19	63.63	69.05	66.04
sep-20	58.65	58.03	58.37	sep-20	58.65	58.03	58.37
Var.	3.98%	6.48%	5.07%	Var.	-7.83%	-15.95%	-11.61%
Var. Pts.	2.24	3.53	2.82	Var. Pts.	-4.98	-11.02	-7.66

En contraste, el IMCE anual hiló 18 meses con descensos, al disminuir -11.61%; no obstante, fue el menor ritmo en los últimos siete meses, derivado de una reducción de -7.83% en la situación actual y de -15.95% en la situación futura.



En el noveno mes de 2020, la situación COVID-19, nuevamente, se consideró como el principal factor que limita el crecimiento de las empresas, en segundo lugar, se ubicó la falta de capital mientras que en el tercer peldaño volvieron a colocarse las condiciones de inseguridad en el país, reemplazando a la disponibilidad de financiamiento.



Diseño, metodología y cálculo elaborados por la Comisión de Análisis Económico del IMCP, con datos de la membresía de los Colegios de Contadores Públicos Federados al Instituto, y aportantes externos de información.

Cómo identificar si está en riesgo la continuidad como negocio en marcha

C.P.C. v M.I. JOSÉ MARIO RIZO RIVAS
 Socio director de Salles Sainz-Grant Thornton en Guadalajara
 mario.rizo@mx.gt.com

La auditoría externa es fundamental para detectar las situaciones y decisiones que amenazan la estabilidad del negocio. El perfil de riesgo de la empresa familiar es algo que debería interesar, sin duda para sus dueños o, por lo menos, para los bancos que asumen riesgos financieros con la empresa familiar, ya que su éxito depende, fundamentalmente, de la correcta identificación, medición y mitigación de los riesgos.

En el mundo contable, el principio de "negocio en marcha" se refiere a la permanencia de una empresa en el futuro de manera ininterrumpida. Para la administración de la empresa familiar y sus auditores externos es de vital importancia identificar y revelar situaciones en los estados financieros que amenacen esta continuidad del negocio. **"Recordar que voy a morir pronto es la herramienta más importante que he encontrado para ayudarme a tomar las grandes decisiones en la vida". Steve Jobs.**

La importancia de estas revelaciones obedece a que los terceros que interactúan con la compañía (clientes, proveedores, inversionistas, accionistas, administración de impuestos, empleados, reguladores, etc.) toman todas sus decisiones esperando que el negocio continúe por un tiempo indefinido y no pensando que la empresa dejará de existir pronto. Por ejemplo, un banco aprueba un crédito esperando que la empresa familiar lo pague en los tiempos y formas pactados en el contrato.

Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, Presentación de estados financieros

De acuerdo con la NIC 1, los estados financieros deben elaborarse bajo la hipótesis fundamental de negocio en marcha, asumiendo que la compañía continuará previsiblemente en el futuro a menos que la administración, o más bien el fundador, pretenda liquidar la entidad o cesar su actividad, ya sea por decisión propia o porque no tenga otra alternativa ante eventos internos y externos, misma situación que encontramos en la Norma de Información Financiera Mexicana (NIF) A-2, *Postulados básicos*.

Si al realizar esta evaluación la administración encuentra incertidumbres importantes, como eventos o condiciones que pongan en duda el funcionamiento normal de la empresa familiar, deberá revelarlas en los estados financieros. Así, cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la premisa de negocio en marcha, pondrá de manifiesto su situación y presentará las hipótesis y razones por las cuales no se considera como un negocio en marcha, en este caso la entidad presentaría estados financieros en bases de liquidación, presentando su activo y pasivo a su valor razonable y a corto plazo.

Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la administración tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro de la empresa, misma que deberá cubrir al menos los 12 meses siguientes, a partir del final del periodo sobre el que se informa.

Norma Internacional de Auditoría (NIA) 570, Empresa en funcionamiento

La NIA 570 revisada, actualizada y vigente a partir del 15 de diciembre de 2016, ha definido los objetivos en los que un auditor debe enfocar su trabajo:

1. Obtener evidencia suficiente y adecuada de auditoría respecto a lo adecuado del uso por la administración del principio contable de empresa en funcionamiento en la elaboración de los estados financieros.
2. Concluir con base en la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no incertidumbre de importancia relativa relacionada con sucesos o condiciones que puedan proyectar dudas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.
3. Incluirlo en su informe de auditoría.

Ahora bien, estos son algunos indicios de que la permanencia de tu negocio está en duda, ¿reconoces alguno?:

- > La empresa ha generado pérdidas significativas en los últimos años.
- > Se presentan flujos de caja negativos.

- > Existen indicadores financieros fuera del rango considerado normal en la industria en la que se desempeña el negocio.
- > Los ingresos de la empresa familiar dependen de pocos clientes.
- > Hay demandas en contra de la organización que amenazan su continuidad.
- > Ingreso al mercado de competidores fuertes y/o productos sustitutos.
- > Factores económicos adversos que afectan los resultados de forma importante. Por ejemplo, la paridad cambiaria.
- > Por carecer de seguros, la empresa se ha visto impactada por catástrofes naturales o actos terroristas.
- > Huelgas laborales influyen de forma importante en los resultados del negocio.
- > Los cambios en las leyes y regulaciones están afectando la continuidad de la compañía.
- > Capital contable negativo o disminución del capital por debajo de niveles legalmente aceptados (normalmente debajo de 66% del capital social).
- > Mora en el pago de pasivos.
- > Incumplimiento en disposiciones legales o reglamentarias o cambios importantes.
- > Pérdida de clientes y/o personal clave.
- > Escasez de materia prima clave y proveedores.
- > Falta de un sucesor para la dirección de la empresa.
- > Conflictos entre los familiares.
- > Falta de institucionalización en la empresa familiar.
- > Inadecuada gestión y control de los riesgos de la empresa.

La NIA (aplicable en México a partir de las auditorías de ejercicios que inicien en 2012) establece que la evaluación del negocio en marcha debe comenzar desde la etapa de planeación y llevarse a cabo durante el desarrollo de la auditoría hasta la emisión del informe, ya que todo asunto que provoque incertidumbre en la continuidad de la empresa familiar se puede identificar en cualquier fase del trabajo del auditor.

Por otro lado, durante el desarrollo de su trabajo, el auditor estará consciente de que deberá acercarse a la administración de la empresa y a su fundador de forma oportuna para hablar de medidas que puedan mitigar los problemas detectados, realizar una evaluación adecuada de dichas acciones y, en su caso, para convencerla de que los estados financieros y sus notas sean preparados en apego al postulado básico o hipótesis fundamental adecuada, con la finalidad de que en el informe a emitir se evite la mención de alguna salvedad u opinión desfavorable por no haber preparado sus estados financieros de conformidad con la norma mexicana o internacional por la incertidumbre material de negocio en marcha en el cual se encuentra la entidad.

Pero lo más importante es que el fundador esté consciente de los problemas que aquejan a su empresa y que de manera oportuna implemente las acciones necesarias para llevar su negocio a buen puerto y, sobre todo, planear su institucionalización y sucesión.

Finalmente, hay que estar conscientes de que existen factores que hacen aumentar el riesgo y otros que lo hacen disminuir. La existencia de un riesgo menor en la media de las empresas familiares frente a las no familiares no significa que esto ocurra en todas las empresas por el hecho de ser familiares ni mucho menos. El riesgo en la empresa depende, fundamentalmente, de la combinación de varios factores que actúan aumentando o disminuyendo el riesgo, por ejemplo, la complejidad de la familia, estructura de gobierno corporativo y su nivel de institucionalización, así como su adecuada identificación y gestión de los riesgos.

En época de crisis no cabe añorar cómo sucedió cuando fundó la empresa; solo es tiempo de despertar y dejar de soñar; no ver la época dorada del negocio, sino la realidad que se tiene con la crisis y los riesgos que se materializaron y los que pueden ocurrir. Permanecer soñando en estos momentos de crisis solo asegura un cierre anticipado de nuestra empresa. ■

Los Contadores creando valor ante la emergencia climática

DRA. SYLVIA MELJEM ENRÍQUEZ DE RIVERA
Directora del Departamento Académico de Contabilidad
Instituto Tecnológico Autónomo de México
smeljem@itam.mx

Sin duda, en los últimos meses hemos sido testigos de un avance acelerado en las conversaciones mundiales en torno al cambio climático y sus efectos financieros. Al respecto, la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y la Asociación de Contadores Públicos Certificados (ACCA) organizaron un panel en la segunda Semana anual del Clima, en este panel se discutió cómo los Contadores pueden crear valor ante la emergencia climática.

El panel de discusión se centró en cómo poder lidiar con este riesgo sistémico en el contexto de la pandemia del COVID-19, ya que este tipo de riesgo permanecerá con nosotros aún mucho tiempo después de que finalice la misma.

El riesgo climático tiene importantes implicaciones financieras y amenaza la creación de valor, a nivel portafolio de productos y servicios, y a nivel empresa. Por lo anterior, es fundamental para la agenda de las finanzas sostenibles asegurar que cada decisión financiera profesional tome en cuenta el cambio climático desde una perspectiva de riesgo y valor. (The Private Finance Agenda for COP 26)

Los Contadores tienen una tarea muy importante en la preparación de información y análisis del riesgo climático, que sea relevante y confiable para las partes interesadas, internas y externas.

Según las opiniones de los panelistas expertos de la Semana del Clima, hay tres áreas clave en las que los Contadores deben centrar sus esfuerzos, las cuales se desarrollan a continuación.

Impacto financiero del riesgo climático

Es indispensable alinear las recomendaciones del Grupo de Trabajo sobre revelaciones financieras relacionadas con el clima (TCFD) y las NIIF (IFRS, por sus siglas en inglés), los profesionales de contabilidad y finanzas pueden asegurarse de que sus empresas tomen en cuenta los factores climáticos, que se consideren materiales, y preparen la información financiera para los inversionistas, relacionada con los mismos.

Es importante destacar que el TCFD no debe percibirse como otro marco de información no financiera, la información sobre riesgos climáticos será muy útil para los Consejos de Administración, Administración e inversionistas.

Información prospectiva sobre riesgos climáticos en el contexto de diferentes escenarios

Los conocimientos y la divulgación de los riesgos climáticos son más útiles en el contexto de las evaluaciones de riesgos basadas

en escenarios. El análisis de escenarios mejora, tanto los procesos de gestión de riesgos como los informes de riesgos climáticos al observar horizontes temporales más allá del corto plazo, y adicionalmente muestran cuán resilientes son las estrategias y modelos de negocios al riesgo físico y de transición (de políticas y regulatorio) asociado con el cambio climático, por lo tanto, ayudan a explorar qué se podría hacer para estar mejor preparado para enfrentar el cambio climático en el futuro. También permiten a los inversionistas identificar activos y mercados que tienen más probabilidades de quedarse varados en el tiempo.

Información financiera relacionada con el clima que sea relevante y útil

Las principales áreas de enfoque para los equipos financieros y los Contadores deben ser:

- > Impulsar e incorporar evaluaciones y análisis de riesgos climáticos en la toma de decisiones corporativas al más alto nivel.
- > Asegurar que los impactos climáticos se cuantifiquen y moneticen siempre que sea posible.

Para mejorar la calidad de la información climática, los Contadores deben ayudar a garantizar que esté sujeta a los mismos procedimientos, procesos y controles que la información financiera para que pueda usarse de manera confiable en la contabilidad, la presentación de informes y la asignación de capital.

Contar con estándares globales para la información no financiera ayudaría a brindar comparabilidad, consistencia, confiabilidad y seguridad a los informes climáticos, y proporcionaría una vía para la revelación financiera obligatoria relacionada con el clima. En este punto se destaca la importancia de la adopción de informes obligatorios de riesgos climáticos basados en las recomendaciones del TCFD como un marco común.

La presentación de informes obligatorios está en la agenda de los gobiernos y reguladores en varios países, un cambio hacia un enfoque global y uniforme ayudaría a la profesión contable a mejorar la calidad y el aseguramiento de los informes relacionados con el clima. ■

Bibliografía

Knowledge Gateway IFAC.

Gould Sy Greer J, Risk, *Scenarios and Reporting: Three Key Areas for Accountants to Advance Climate Action*, octubre 2020.

<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/discussion/risk-scenarios-and-reporting-three-key-areas-accountants-advance-climate-action>