

Boletín 1020

DECLARACIONES NORMATIVAS DE CARÁCTER GENERAL SOBRE EL OBJETIVO Y LA NATURALEZA DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Generalidades

Para los propietarios, acreedores y terceros interesados en una empresa resulta de primordial importancia, contar con información útil y confiable para la toma de decisiones adecuadas. 1

En virtud de que los estados financieros constituyen un instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la entidad, nace la conveniencia de que un profesional independiente revise su contenido, a través de una auditoría, para determinar su grado de confiabilidad. 2

Dado que los resultados de una auditoría, generalmente trascienden no sólo con quien contrata directamente este servicio, sino ante el público en general, es por ello que debido a esta responsabilidad de carácter social, el auditor debe basar su trabajo tanto en el empleo de un juicio maduro y la aplicación de una técnica especializada, como en la observancia de determinados lineamientos que permitan que su actuación pueda reunir requisitos mínimos de calidad profesional. 3

Alcance y limitaciones

Este boletín se refiere a las declaraciones normativas de carácter general sobre la finalidad y naturaleza de la auditoría de estados financieros, las que debido a su importancia para el desarrollo de esta actividad profesional son tratadas en forma específica y con mayor grado de detalle en otros boletines de esta misma Comisión, en los que se proporcionan los lineamientos concretos para su aplicación. 4

Objetivo

El propósito de este boletín es describir el objetivo general y la naturaleza de la auditoría de estados financieros. 5

Examen de estados financieros

La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con las Normas de Información Financiera, aplicadas sobre bases consistentes.

La opinión del auditor, por ser independiente a la de la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional que se detallan en el *Boletín 1010 "Normas de Auditoría"* de esta Comisión, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados.

Responsabilidad en la preparación de los estados financieros

El contenido y elaboración de los estados financieros es responsabilidad que compete a la administración de la entidad.

Mientras el auditor es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de los mismos y de sus notas aclaratorias recae en la administración de la entidad. La responsabilidad de la administración incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los activos de la entidad.

La auditoría de estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades.

Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, para lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a Normas de Información Financiera aplicadas sobre bases consistentes.

Dado que no es práctico examinar la totalidad de las operaciones de una empresa, el auditor deberá aplicar sus procedimientos de revisión, a base de pruebas selectivas.

El alcance o extensión de las pruebas a que debe sujetarse el examen de los estados financieros, así como la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisión, lo debe determinar el auditor de acuerdo con su criterio, basándose en los siguientes aspectos:

- a) Los resultados que obtenga del estudio y evaluación del control interno contable.

- b) La importancia de los saldos o partidas a examinar.
- c) El riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen.

Dado que gran parte de la evidencia comprobatoria, es más de naturaleza persuasiva que concluyente, el criterio es indispensable en todo el trabajo del auditor, tanto al determinar sus procedimientos de revisión, como al evaluar los juicios adoptados por la administración en la preparación de los estados financieros. 13

La auditoría de estados financieros no tiene por objetivo el descubrir errores e irregularidades, por lo que debido a las características propias de su realización y a las limitaciones que ofrece cualquier sistema de control interno contable, existe un riesgo inevitable de que algunos errores o irregularidades puedan permanecer sin descubrirse; sin embargo, la responsabilidad del auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido detectados y no lo fueron, por no haberse cumplido con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Cualquier indicio de que algún error o irregularidad pudiera haber ocurrido provocando una distorsión importante en los estados financieros sujetos a examen, obligaría al auditor a ampliar sus procedimientos de revisión para confirmar o disipar sus apreciaciones, dado que pudiera verse afectada su opinión sobre la razonabilidad de estos mismos estados. 14

Vigencia

Este boletín entra en vigor y, debe ser aplicado en forma obligatoria, a partir del 1 de diciembre de 1987, fecha de su aprobación por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. 15

Boletín 4010

DICTAMEN DEL AUDITOR

Generalidades

El dictamen es el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina. 1

En el boletín 1020 de esta Comisión, "Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros", se establece que la finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo de una empresa, de acuerdo con las Normas de Información Financiera. 2

Por ser declaraciones de la administración de la entidad, es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas son responsabilidad de la misma. En tanto que el dictamen sobre esos estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite. 3

Alcance y limitaciones

Este boletín tiene por objeto proporcionar los elementos necesarios para que el Contador Público aplique las normas de auditoría relativas a la emisión del dictamen como resultado de un examen de estados financieros practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Por lo tanto, no se refiere a dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a las Normas de Información Financiera, ni tampoco a otras opiniones que emite el auditor en el ejercicio independiente de su profesión, para las cuales existen normas específicas. 4

Objetivo del boletín

El objetivo de este boletín es el de establecer la forma y contenido del dictamen que debe emitir el auditor al término de su examen practicado de conformidad con las 5

normas de auditoría generalmente aceptadas, y describir las modificaciones a dicho documento cuando existan limitaciones en el alcance del trabajo y/o desviaciones en las Normas de Información Financiera. Asimismo, también se refiere a aquellos casos en que el auditor considera necesario incluir un párrafo de énfasis en su dictamen.

Pronunciamientos generales

Los elementos básicos que integran el dictamen del auditor, son los siguientes:

— Destinatario

Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.

— Identificación de los estados financieros

El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo.

Normalmente se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y periodos de los estados financieros por él examinados.

— Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor

Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía, y que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos.

— Descripción general del alcance de la auditoría

En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes:

1. Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
2. Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera.
3. Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.
4. Que la auditoría incluyó la evaluación de las Normas de Información Financiera utilizadas y de las estimaciones significativas efectuadas por la

administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

5. Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión. 16

— Opinión del auditor

6 El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo, de acuerdo con las Normas de Información Financiera. 17

7 — Redacción y firma del dictamen

8 Siempre deberá aparecer el nombre y firma del Contador Público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: Hemos examinado; En nuestra opinión; etc.), cuando el Contador Público sea socio de una firma de Contadores Públicos cuyo nombre se menciona en dicho documento. 18

9 — Fecha del dictamen

10 Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando. Las excepciones a esta regla se describen en los párrafos 105 al 113 de este boletín. 19

10 — Obligaciones en su uso

Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, cuando se emite un dictamen deberá prepararse conforme al modelo que se indica en los párrafos 22 a 24. 20

11 **Pronunciamientos relativos al dictamen de estados financieros cuando no existen salvedades**

12 Cuando como resultado del examen practicado el auditor puede expresar su opinión sin salvedades, el dictamen se deberá presentar como sigue: 21

13 He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., 22
 14 al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los estados de resultados, de varia-
 15 ciones en el capital contable y de flujos de efectivo, que les son relativos,
 por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros
 son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabi-
 lidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi
 auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las Normas de Información Financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión. 23

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las Normas de Información Financiera. 24

Pronunciamientos relativos al dictamen con salvedades

— Generalidades

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de las Normas de Información Financiera o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa, como se explica en los párrafos siguientes. 25

— Dictamen con salvedades

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión "En mi opinión", la frase "excepto por" o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.

- a) Salvedades por desviaciones en la aplicación de las Normas de Información Financiera.

El Boletín A-1 establece que las Normas de Información Financiera se refieren al conjunto de pronunciamientos normativos, conceptuales y particulares, emitidos por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) o transferidos al CINIF, que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar y fecha determinados, que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera.

- 4010
- Quando existan desviaciones en la aplicación de dichas normas el auditor deberá describir en forma precisa en qué consisten, cuantificar su efecto en los estados financieros, neto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades, y señalar el efecto en su opinión. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen. 29
- Si en una nota a los estados financieros se revelan los asuntos que dan origen a desviaciones en las Normas de Información Financiera, el párrafo del dictamen que describe la salvedad puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota. 30
- Considerando la importancia relativa que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de las Normas de Información Financiera, el auditor deberá emitir, según sea el caso, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo. 31
- Ejemplo de dictamen con salvedad por desviación en la aplicación de las Normas de Información Financiera: 32
- He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría. 33
- Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las Normas de Información Financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión. 34
- Según se explica en la Nota... a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 20__ y 20__ no incluye saldos que se consideran de dudosa recuperación por \$XXXXX y \$XXXXX, respectivamente. 35
- En mi opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en 36

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

el capital contable y los flujos de efectivo, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las Normas de Información Financiera.

- b) Salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado.

Para que el auditor pueda emitir una opinión sin salvedades al alcance, se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que hubiese considerado necesarios en las circunstancias.

En ocasiones, por imposibilidad práctica, o bien, por limitaciones impuestas por la administración de la compañía, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios. Las situaciones mencionadas anteriormente representan limitaciones en el alcance del examen practicado, por lo que el auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas restricciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad o abstenerse de opinar, según la gravedad y naturaleza de las restricciones.

Cuando se presentan limitaciones en el alcance del examen, se deberá describir, en un párrafo específico dentro del dictamen, la naturaleza de dichas limitaciones.

Ejemplo de dictamen con salvedad por limitaciones en el alcance del examen practicado:

He examinado el estado de situación financiera de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 20X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujo de efectivo, que les son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría. Los estados financieros del ejercicio 20X1 fueron dictaminados por otro auditor quien emitió su dictamen sin salvedades y se presentan únicamente para fines comparativos.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las Normas de Información Financiera utilizadas, la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión.

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no presencié los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio. 44

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera presenciado los inventarios físicos, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20X2 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo, por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con las Normas de Información Financiera. 45

Pronunciamientos relativos al dictamen negativo

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con las Normas de Información Financiera y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada. 46

El hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a las Normas de Información Financiera y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo. 47

En el caso de que se emita un dictamen negativo, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen. 48

Ejemplo de dictamen negativo: 49

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría. 50

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las Normas de Información Financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración. 51

y de la presentación de los estados financieros tomadas en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la Nota X, en los estados financieros de la compañía no se reconocen los efectos de la inflación conforme lo requieren las Normas de Información Financiera, considerándose que dichos efectos son importantes en atención al monto y antigüedad de los activos monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios.

En mi opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 20__ y 20__, ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las Normas de Información Financiera.

Pronunciamientos relativos al dictamen con abstención de opinión

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría.

El hecho de abstenerse de opinar no eximirá al auditor de la obligación de revelar todo las desviaciones importantes en la aplicación de las Normas de Información Financiera detectadas en su revisión.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. Cuando el Contador Público haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones conforme a las Normas de Información Financiera, así deberá expresarle.

En el caso de que se exprese una abstención de opinión, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

Cuando se emite un dictamen con abstención de opinión, además de modificar la redacción del último párrafo del modelo de dictamen, se debe omitir la afirmación de la responsabilidad del auditor incluida en el primer párrafo y, adicionalmente, eliminar

el segundo párrafo o modificar su redacción de acuerdo a las circunstancias de cada caso en particular.

Ejemplo de dictamen con abstención de opinión: 60

Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo, que les son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. 61

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las Normas de Información Financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. 62

Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 20X2, que ascienden a \$XXXXX y que representan un ___% de los activos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad. 63

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20X2, y por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto. 64

Otros pronunciamientos relativos al dictamen

1. Mención de un asunto importante en el dictamen.

Existen circunstancias en las que es necesario que el auditor haga énfasis en su dictamen a un hecho importante que debe revelarse en los estados financieros. Estas aclaraciones o menciones no implican salvedades. Algunos de estos casos se pueden presentar cuando: 65

- Existan contingencias no cuantificables, tales como demandas, problemas de continuidad del negocio en marcha, etcétera. 66

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

- Existan cambios en la aplicación de las Normas de Información Financiera o en las reglas particulares, por ajustes a los resultados de ejercicios anteriores o por corrección de errores. 67

- Existan operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapa preoperativa, en liquidación, fusiones, escisiones, etcétera. 68

— Contingencias no cuantificables

Las contingencias no cuantificables pueden incidir en el dictamen de la siguiente forma: 69

- a) Cuando, atendiendo a su importancia, sea necesario incluir un párrafo de énfasis en el dictamen. 70

En este caso, no obstante que la contingencia se encuentre adecuadamente revelada en una nota a los estados financieros, el auditor deberá mencionarla en un párrafo de énfasis en su dictamen. 71

A continuación se muestra un ejemplo de un párrafo de énfasis en el dictamen para mencionar una contingencia no cuantificable: 72

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujos de efectivo, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría. 73

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las Normas de Información Financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión. 74

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, la compañía fue demandada por un cliente que considera que ciertos equipos que le vendió, por \$XXXXX, no reúnen las características especificadas, y reclama la devolución del importe señalado y el pago de daños y perjuicios por \$XXXXX. La compañía está en proceso de demostrar al cliente que los 75

67	equipos cumplieran con todos sus requerimientos técnicos; sin embargo, a la fecha de este informe, la administración de la compañía y sus asesores legales no están en posición de determinar el resultado final de este asunto.	
68	En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo, por los años que terminaron en esas fecha, de conformidad con las Normas de Información Financiera.	76
69		
70	b) Cuando por falta de evidencia suficiente y competente sea necesario incluir una salvedad por limitaciones al alcance de su revisión.	77
71	Es posible que el auditor no haya podido obtener evidencia suficiente y competente para soportar las declaraciones de la administración en relación con la completa revelación de una contingencia en los estados financieros. De presentarse esta situación, deberá considerar la necesidad de expresar una salvedad en su opinión por limitación al alcance de su trabajo o una abstención de opinión, de acuerdo a la importancia de la misma.	78
72		
73	c) Cuando por falta de revelación suficiente sea necesaria una salvedad por desviación en la aplicación de las Normas de Información Financiera.	79
	Si el auditor concluye que una contingencia no está adecuadamente revelada en los estados financieros de conformidad con las Normas de Información Financiera, deberá expresar una salvedad o una opinión negativa, según la importancia de la misma.	80
74	— Continuación de la entidad como negocio en marcha	
	El auditor tiene la responsabilidad de evaluar si existen dudas sustanciales en relación con la posibilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.	81
	La continuación de una entidad como negocio en marcha se puede considerar como dudosa cuando existan factores tales como: problemas de solvencia por pérdidas de operación recurrentes, capital de trabajo deficitario, incapacidad para obtener suficiente financiamiento para continuar las operaciones proyectadas, incumplimiento con los términos de contrato de préstamos, flujos negativos derivados de las operaciones, insuficiencia en la inversión de los accionistas, índices financieros negativos, pérdidas de personal clave, huelgas o dificultades laborales, obsolescencia del producto en el mercado, cambios bruscos de paridad monetaria, etc. En estas circunstancias, el auditor podrá cuestionarse la existencia de la entidad como negocio en marcha y, por lo tanto, podrá tener dudas respecto a la valuación y clasificación de los activos y pasivos en los estados financieros.	82
75		

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Por otro lado, pueden existir otros factores que atenúen los aspectos negativos, tales como: capacidad para obtener nuevos financiamientos o renegociar adeudos, posibilidad de reducir costos y gastos, obtención de capital adicional, etcétera.

El auditor debe juzgar tanto los factores negativos como los positivos, para poder concluir respecto a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, hasta por el año siguiente a partir de la fecha de su dictamen. Si el auditor concluye que aún existen dudas respecto a dicha capacidad, deberá mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen y asegurarse que se hagan las revelaciones necesarias en las notas a los estados financieros.

Ejemplo de un dictamen con mención de un problema de negocio en marcha:

He examinando los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de flujo de efectivo que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

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

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, en el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 20__, la compañía sufrió una pérdida de \$XXXXX; además, a esa fecha tiene pérdidas acumuladas por \$XXXXX, y el estado de situación financiera muestra un exceso de pasivos circulantes sobre activos circulantes de \$XXXXX; adicionalmente, ha perdido más de las dos terceras partes de su capital social y, de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles, esto podría ser causa de disolución de la entidad, a solicitud de algún tercero interesado. Estos factores, entre otros, indican que la compañía tal vez no pueda continuar en operación. Los estados financieros no incluyen aquellos ajustes relacionados con la valuación y clasificación de los activos y con la clasificación e importe de los pasivos, que podrían ser necesarios en caso de que la compañía no pudiera continuar en operación.

- 83 En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razo- 89
 84 nablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de
 compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los resultados de sus
 operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo, por
 los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las Normas de
 Información Financiera.
- Cambios contables y correcciones de errores
- 85 El Boletín B-1 del CINIF describe los cambios contables que originan falta de com- 90
 86 parabilidad en los estados financieros por cambios en estimaciones contables, en la
 estructura del ente económico, en una norma particular o por reclasificaciones; así
 como las correcciones de errores.
- 87 El propósito de que el auditor se cerciore de que los estados financieros han sido 91
 preparados observando las mismas Normas de Información Financiera, incluyendo
 las reglas particulares de valuación, presentación y revelación, es el de informar al
 lector que la comparabilidad de los estados financieros entre periodos, aun cuando
 éstos no se presenten comparativos, no ha sido afectada por cambios en las Normas
 de Información Financiera o en sus reglas particulares de aplicación.
- 87 Para juzgar sobre la falta de comparabilidad, el auditor necesita estar informado de las 92
 Normas de Información Financiera y de las reglas particulares utilizadas para preparar
 los estados financieros del ejercicio anterior, ya sea porque los examinó, o bien, por
 que llevó a cabo una investigación al respecto.
- 88 El auditor debe evaluar los cambios en la aplicación de las Normas de Información 93
 Financiera o en sus reglas particulares de valuación y de presentación, y convencerse
 de: a) que nueva norma adoptada, incluyendo el método de aplicación, está de acuerdo
 con las Normas de Información Financiera; b) que la justificación de la entidad para
 efectuar el cambio, es razonable y se encuentra debidamente revelada. Si un cambio
 en las Normas de Información Financiera no cumple con estas condiciones, el auditor
 deberá expresar una opinión con salvedad, o bien, si el efecto del cambio es trascen-
 dente, deberá emitir una opinión negativa sobre los estados financieros.
- 38 Cuando el auditor ha verificado que el cambio en las Normas de Información Finan- 94
 ciera cumple con los pronunciamientos antes indicados deberá incluir un párrafo de
 énfasis en su dictamen y dirigir la atención del lector a la nota a los estados financieros
 donde la administración analiza, justifica y, de ser posible, cuantifica el cambio con
 mayor detalle.
- Ejemplo de un dictamen en el caso de un cambio en la aplicación de las Normas de 95
 Información Financiera:
- 89 He examinando los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., 96
 al 31 de diciembre de 20__ y 20__, y los estados de resultados, de varia-
 ciones en el capital contable y de flujos de efectivo, que les son relativos,
 por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros

son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importante, y de que están preparados de acuerdo con Normas de Información Financiera. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de las Normas de Información Financiera utilizadas, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, en el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 20__ la compañía cambió el método que venía utilizando para la actualización del valor de los inmuebles, maquinaria y equipo, del de ajustes por cambios en el nivel general de precios por el de costos específicos determinados por perito independiente. Este cambio originó un incremento de aproximadamente \$XXXXX en el valor neto de los activos fijos, de \$XXXXX en el capital contable, y de \$XXXXX en el cargo a los resultados del ejercicio por concepto de depreciación.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20__ y 20__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las Normas de Información Financiera.

2. Estados financieros comparativos.

Si en el año anterior hubo salvedades o se dio una opinión negativa, o bien, el auditor se abstuvo de opinar, tales aseveraciones deberán mencionarse en el dictamen actual, si aún son válidas. En caso de que ya no existan los hechos que dieron origen a estas aseveraciones, el auditor deberá mencionar en su dictamen los cambios en las circunstancias y, en su caso, modificar la opinión previamente emitida.

Cuando los estados financieros de ejercicios anteriores no hayan sido dictaminados, el auditor deberá hacer constar este hecho en su dictamen y señalar que, por lo tanto, los estados de esos ejercicios se presentan únicamente para fines comparativos y no se expresa opinión alguna sobre ellos. Además, es conveniente que en la columna de las cifras correspondientes en los estados financieros se indique la mención de ser "No auditados".

97 Cuando los estados financieros del ejercicio anterior fueron dictaminados por otro Contador Público, el auditor deberá mencionar este hecho en su dictamen, el tipo de opinión emitida y, en su caso, las salvedades expresadas. No será necesario mencionar el nombre del auditor anterior. 102

3. Dictamen cuando existan ajustes a resultados de ejercicios anteriores.

En el caso de corrección de errores en que es necesario afectar, mediante ajustes retroactivos, los estados financieros de años anteriores, el auditor deberá observar que se hagan las revelaciones necesarias para ayudar a los lectores a su interpretación, principalmente a aquéllos que pudieran haber tomado decisiones sobre los estados financieros que ahora se corrigen. Estas revelaciones, hechas por la entidad, incluirán la justificación y explicación de las causas de los ajustes y de la conciliación de éstos con los saldos de las cuentas afectadas antes de su corrección. En estos casos, el auditor deberá, atendiendo a su importancia relativa, mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen para destacar el efecto de dichos ajustes retroactivos. 103

98 Cuando en el ejercicio examinado se determinen ajustes a los resultados de ejercicios anteriores y la empresa no reformule los estados financieros modificando las partidas que se hubieran afectado, el auditor deberá, en su caso, expresar la salvedad correspondiente en su dictamen. 104

4. Conocimiento de hechos posteriores a la fecha del dictamen.

Existen hechos o transacciones que es necesario revelar en los estados financieros y que ocurren con posterioridad a la fecha de terminación de la auditoría. Dichos hechos o transacciones pueden suceder: 105

— De la fecha de dictamen a la fecha en que éste se entregue a la entidad. 106

— De la fecha del dictamen a la fecha en que, debido a propósitos diversos, se solicite al auditor emitir nuevamente su opinión. 107

100 Cuando el auditor conozca de hechos que ocurran después de que haya concluido su trabajo de auditoría, pero antes de que entregue su dictamen, y que tengan un efecto sobre éste, se puede seguir cualquiera de las dos alternativas que se describen a continuación: 108

101 — Utilizar dos o más fechas, dejando la fecha original de terminación de la auditoría y mencionando enseguida la nueva fecha referida exclusivamente al hecho posterior revelado en una nota a los estados financieros. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por el hecho posterior. 109

- Cambiar la fecha del dictamen a la del hecho posterior, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha. 110

4010

Cuando al auditor se le solicite emitir nuevamente su dictamen, éste deberá llevar la misma fecha que el originalmente emitido, a menos que se tenga conocimiento de hechos ocurridos después de esa fecha que afecten en forma importante el contenido e información de los estados financieros en cuestión, en cuyo caso el auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos posteriores que originaron los cambios, fechando el nuevo dictamen conforme a lo establecido en los incisos anteriores. 111

Cuando después de haber emitido su dictamen el auditor conozca de hechos o situaciones que existían a esa fecha y que, de haber sido conocidos por él, hubieran afectado su dictamen, deberá solicitar a la entidad que notifique los hechos descubiertos a las personas que se sabe están utilizando o hayan utilizado los estados financieros y el dictamen relativo, para que suspendan su uso y esperen a que los estados financieros y el dictamen revisados puedan ser nuevamente emitidos. En este caso, el auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos descubiertos que originaron los cambios. 112

Asimismo, si la entidad se rehusara a hacer las revelaciones solicitadas por el auditor, éste deberá notificar por escrito al consejo de administración sobre esa negativa y tomar las medidas que considere pertinentes en las circunstancias, entre otras notificar por escrito a las personas que el auditor tenga conocimiento que están utilizando los estados financieros. En estos casos el auditor deberá considerar la conveniencia de asesorarse legalmente. 113

Dictamen sobre el estado de situación financiera

Es posible que en algunas ocasiones el auditor sea contratado exclusivamente para opinar sobre el estado de situación financiera de la compañía. En estos casos, el dictamen no contendrá limitaciones al alcance si el auditor estuvo en posibilidad de aplicar todos los procedimientos de auditoría que hubiese considerado necesarios para expresar su opinión sobre los cuatro estados financieros básicos. 114

Adicionalmente, será necesario que en las notas al estado de situación financiera se describan las razones por las cuales no se presentan los demás estados financieros básicos. Además el auditor deberá incluir un párrafo de énfasis en su dictamen haciendo referencia a dicha nota y aclarando de esta forma porqué únicamente se emite una opinión sobre el estado de situación financiera. 115

Dictamen de estados financieros de personas físicas

Para que el auditor esté en condiciones de dictaminar los estados financieros del negocio de una persona física, entendido éste como una entidad económica perfectamente separada de su propietario, es necesario que dichos estados financieros emanen de registros contables y exista un sistema adecuado de control interno.

Vigencia

110		
111	El presente boletín fue aprobado para su promulgación por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., y deja sin efecto al anterior Boletín 4010 "Dictamen del auditor", entrando en vigor a partir del 1 de enero de 1996, aunque se recomienda su aplicación anticipada.	117
112		
113		
114		
115		
116	Adicionalmente, para los dictámenes y opiniones emitidos con base en los demás boletines de la serie 4000, se deberán modificar los modelos utilizados y adaptarlos de acuerdo al formato aprobado en el presente boletín.	118

4010

Boletín 5010

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA DE APLICACIÓN GENERAL

Generalidades

El Contador Público independiente puede desempeñar diversas actividades o trabajos aplicando sus conocimientos técnicos, pero su principal actividad es la auditoría de estados financieros, la cual tiene por objetivo final el emitir una opinión en la que haga constar que dichos estados financieros presentan la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la empresa a una fecha, de acuerdo con las Normas de Información Financiera. 1

El trabajo de auditoría tiene por consiguiente, como finalidad inmediata, proporcionar al propio Contador Público los elementos de juicio y de evidencia suficiente para poder emitir su opinión de una manera objetiva y profesional. Es, por tanto, responsabilidad personal e indeclinable del propio auditor determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar, que considere necesarios. 2

Alcance y limitaciones

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

Objetivo

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

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

— Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales, el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión. 5

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para sustentar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos, mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva. 6

Naturaleza de los procedimientos de auditoría

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de prueba para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza que fundamente su opinión objetiva y profesional.

Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría

Dado que las operaciones de las empresas son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas las transacciones individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las transacciones individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento, no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas. En el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

La relación de las transacciones examinadas respecto del total que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación, es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la auditoría.

Oportunidad de los procedimientos de auditoría

La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llama oportunidad.

No es indispensable y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha del examen de los estados financieros. Algunos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir su opinión profesional.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

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

7 detalles de prueba aplicando conjunto de la opinión	Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del Contador Público, que basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos e información de la empresa que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. Por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo, por la simple lectura de la redacción de los asientos contables, evaluando la importancia relativa de los cargos y abonos anotados. En forma semejante, el auditor podrá observar la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior con el actual. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas, por lo que, generalmente deberá aplicarse antes de cualquier otra.	14
8 ades nu- examen dual. Por similitud de nuestra, usivo de po de la	El estudio general, deberá aplicarse con cuidado y diligencia, por lo que es recomendable que su aplicación la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez, para asegurar un juicio profesional sólido y amplio. — Análisis. Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.	15 16
9 niverso, oría y su ecución	El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer cómo se encuentran integrados y son los siguientes: a) Análisis de saldos	17
10 oportu-	Existen cuentas en las que los distintos movimientos que se registran en ellas son compensaciones unos de otros, por ejemplo, en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales o parciales de los cargos por ventas. En este caso, el saldo de la cuenta está formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se registraron en la cuenta. En este caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que forman parte del saldo de la cuenta. El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos, es lo que constituye el análisis de saldo.	18
11 ntor de n de los aplican	b) Análisis de movimientos	
12 o utiliza mitir su	En otras ocasiones, los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, por ejemplo, en las cuentas de resultados; y en algunas cuentas de movimientos compensados, puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien, por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso, el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que constituyen el saldo de la cuenta.	19
13	— Inspección. Examen físico de los bienes materiales o de los documentos, con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.	20

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

<p>En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad.</p>	21	ciparon los esta
<p>En igual forma, algunas de las operaciones de la empresa o sus condiciones de trabajo, pueden estar amparadas por títulos, documentos o libros especiales, en los cuales, de una manera fehaciente quede la constancia de la operación realizada. En todos estos casos, puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada o de la circunstancia que se trata de comprobar, mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación.</p>		—
<p>— <i>Confirmación.</i> Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, confirmar de una manera válida.</p>	22	El audit ocularr auditor de man realizac
<p>Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación, para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y puede ser aplicada de diferentes formas:</p>	23	Hay par predete partidas
<p><i>Positiva.</i> Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación, preferentemente para el activo.</p>	24	En la ap terente importe mensua aplicanc
<p><i>Negativa.</i> Se envían datos y se pide contestación, sólo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar el activo.</p>	25	Vigenc
<p><i>Indirecta, ciega o en blanco.</i> No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo o a instituciones de crédito.</p>	26	Este bo nio de Mexicar
<p>— <i>Investigación.</i> Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.</p>	27	
<p>Con esta técnica, el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa. Por ejemplo, el auditor puede formarse su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de deudores, mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa.</p>	28	
<p>— <i>Declaración.</i> Manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.</p>	29	
<p>Esta técnica, se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo ameritan.</p>	30	
<p>Aun cuando la declaración es una técnica de auditoría conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que parti-</p>	31	

21	comparan en las operaciones realizadas o bien, tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.	
	— <i>Certificación.</i> Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.	32
	— <i>Observación.</i> Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.	33
22	El auditor se cerciora de la forma como se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta particularmente de la forma como el personal de la empresa las realiza. Por ejemplo, el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria, observando cómo se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos.	34
	— <i>Cálculo.</i> Verificación matemática de alguna partida.	35
23	Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas. El auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.	36
24	En la aplicación de la técnica del cálculo, es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo, el importe de los intereses ganados originalmente calculados sobre la base de cálculos mensuales sobre operaciones individuales, se puede comprobar por un cálculo global aplicando la tasa de interés anual al promedio de las inversiones del periodo.	37
26	Vigencia	
27	Este boletín entra en vigor y debe ser aplicado en forma obligatoria, a partir del 1 de junio de 1984, fecha de su aprobación por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.	38