

# COMUNICACIÓN DE RESULTADOS (INFORMES DE AUDITORÍA)

Por M.Sc. Pedro Bejarano Velásquez



En la actualidad existen muchísimos autores de reconocida trayectoria y prestigio que abordaron la temática de los "informes de auditoría"; sin embargo, muchos de ellos minimizan u obvian el aspecto de la "comunicación de resultados", como si ello estaría cubierto solamente con el informe de auditoría. Por ello el objetivo de este trabajo no es innovar sobre el tema, sino acercar una herramienta de consulta más, especialmente para los estudiantes que se inician en el estudio de esta apasionante profesión, con un aspecto importante que es "la comunicación de resultados" a lo largo del proceso de la auditoría.

## 1. Comunicación de Resultados

### 1.1. Comunicación en el proceso de auditoría

En el transcurso de una auditoría, los auditores deben mantener una comunicación constante con los ejecutivos y empleados del ente u organismo bajo examen, respecto de los asuntos de auditoría que surjan durante el proceso de la auditoría como de sus conclusiones.

De Acuerdo a la NIA 260 (Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados de mando) El auditor deberá comunicar los *asuntos de auditoría de interés*<sup>1</sup> del mando (gobierno corporativo)<sup>2</sup> que surjan de la auditoría de los estados financieros a aquellos encargados del mando de una entidad..

La importancia atribuida a la oportunidad en la comunicación de los resultados significativos, está dada porque éstos puedan ser utilizados oportunamente por los funcionarios y otros usuarios del ente auditado.

En el ámbito gubernamental, la oportunidad en la comunicación, está contemplada en las disposiciones legales pertinentes, en las que se manifiesta "En el curso del examen los auditores gubernamentales mantendrán comunicación con los servidores de la entidad, organismo o empresa del sector público auditada y demás personas relacionadas con las actividades examinadas".

---

<sup>1</sup> **Asuntos de auditoría de interés** del gobierno corporativo son aquéllos que surgen de la auditoría de los estados financieros y, en la opinión del auditor, son importantes y, relevantes para los encargados del mando para supervisar el proceso de información financiera y revelación. Los asuntos de auditoría e interés del mando incluyen sólo aquellos asuntos que han llegado a la atención del auditor como resultado del desempeño de la auditoría.

No se requiere del auditor, en una auditoría conforme a NIAs, diseñar procedimientos para el propósito específico de identificar asuntos de interés del mando.

<sup>2</sup> **Gobierno corporativo** es el término usado para describir el papel de las personas a quienes se confía la supervisión, el control y dirección de una entidad. Los encargados del mando ordinariamente son responsables de asegurar que la entidad logre sus objetivos, respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones, cumplimiento con las leyes aplicables, y de informar a las partes interesadas.

Los encargados del mando incluyen la administración sólo cuando desempeña dichas funciones.

La oportuna comunicación de resultados, en ningún caso sustituirá el informe de auditoría.

Al finalizar el trabajo de auditoría, se dejará constancia documentada de que fue cumplida la comunicación de resultados. También en esta fase se procede a la elaboración del informe, en donde el equipo de auditoría comunica a los ejecutivos del ente u organismo auditado los resultados obtenidos durante todo el proceso de ejecución de la auditoría.

La comunicación de resultados en todo el proceso de la auditoría constituirá uno de los factores esenciales para evaluar y calificar la calidad, oportunidad e importancia de la auditoría. El supervisor de auditoría incluirá en el expediente de papeles de trabajo, un registro cronológico que detalle: fechas de las reuniones realizadas, nombres de los ejecutivos, empleados o funcionarios que participaron, documentos ofrecidos por la administración pendientes de entrega y otros asuntos relevantes que aseguren efectividad en la comunicación. El auditor deberá considerar las opiniones expresadas por todos a fin de fortalecer sus conclusiones y recopilar mayor evidencia documental para que los resultados contenidos en el informe de auditoría sean irrefutables.

Por lo señalado, está demás decir que la Comunicación de Resultados se efectúa de manera oral (entrevistas y reuniones) y escrita; a inicio de la auditoría, en el transcurso de la misma y al final.

#### **a. Comunicación al inicio de la auditoría**

Para la ejecución de una auditoría, el auditor jefe de equipo, mediante Nota oficial notificará el inicio del examen a los principales ejecutivos y funcionarios vinculados con las operaciones a ser examinadas de conformidad con el objetivo y alcance de la auditoría. Dicha comunicación se la efectuará de conformidad con las disposiciones legales pertinentes.

La comunicación inicial, se complementa con las entrevistas a los principales funcionarios del ente auditado, en esta oportunidad a más de recabar información, el auditor puede emitir criterios y sugerencias preliminares para corregir los problemas que se puedan detectar en el desarrollo de tales entrevistas.

#### **b. Comunicación en el transcurso de la auditoría**

A fin de que los resultados de un examen no propicien situaciones conflictivas y controversias muchas veces insuperables, éstos serán comunicados en el transcurso del examen, tanto a los funcionarios del ente examinado, a terceros y a todas aquellas personas que tengan alguna relación con los hallazgos detectados.

El informe de los resultados de la evaluación del control interno así como las actividades y transacciones que presenten deficiencias susceptibles de ser corregidas, es una de las principales oportunidades para comunicarse con la administración en forma tanto verbal como escrita. Esta comunicación deberá emitirse como mínimo al finalizar la planificación específica o durante el proceso de la auditoría para promover la aplicación inmediata de las recomendaciones y la evaluación de su cumplimiento.

La comunicación de resultados será permanente y no se debe esperar la conclusión del trabajo o la formulación del informe final, para que la administración conozca de los asuntos observados por parte del auditor, éste deberá transmitirlos tan pronto como haya llegado a formarse un criterio firme debidamente documentado y comprobado. Cuando las personas relacionadas con los hallazgos detectados sean numerosas, de acuerdo a las circunstancias se mantendrá reuniones por separado con la máxima autoridad ejecutiva y

grupos de funcionarios por áreas. De esta actividad, se dejará constancia en las actas correspondientes.

Las discrepancias de opinión, entre los auditores y los funcionarios del ente, serán resueltas en lo posible durante el curso del examen. Para la formulación de las recomendaciones, se incluirá las acciones correctivas que sean más convenientes para solucionar las observaciones encontradas.

### **c. Comunicación al Término de la auditoría**

La comunicación de los resultados al término de la auditoría, se efectuará de la siguiente manera:

- a) Se preparará el borrador del informe que contendrá los resultados obtenidos a la conclusión de la auditoría, los cuales, serán comunicados en la conferencia final por los auditores a los representantes del ente auditado y las personas vinculadas con el examen.
- b) El borrador del informe incluirá los comentarios, conclusiones y recomendaciones, estará sustentado en papeles de trabajo, documentos que respaldan el análisis realizado por el auditor, este documento es provisional y por consiguiente no constituye un pronunciamiento definitivo ni oficial del auditor o la firma de auditoría.
- c) Los resultados del examen constarán en el borrador del informe y serán dados a conocer en la conferencia final por los auditores, a los administradores del ente auditado y demás personas vinculadas con él.

## **1.2. Tareas Finales de la Fase Comunicación de Resultados**

### **a. Programa para Comunicar Resultados**

La comunicación de resultados se realizará en base al borrador del informe y la organización de una reunión en la que además participarán los principales funcionarios del ente. Para el caso es necesario disponer de los siguientes datos:

- Nombres y cargos de las personas que participarán.
- Lugar, fecha y hora en que se realizará.
- Estructura del borrador del informe de auditoría a utilizar como agenda de la reunión.
- Convocatoria formal al titular, a los ejecutivos, funcionarios, ex - funcionarios y terceros relacionados con el informe.
- Nombres de los auditores que participarán en la reunión.
- Estrategia a seguir durante la comunicación, identificando las funciones que cumplirán los miembros del equipo que participen en ella.
- Documento que evidencie la realización de la reunión, haciendo constar a las personas que asistieron.

### **b. Convocatoria a la Conferencia Final**

La convocatoria a la conferencia final la realizará el jefe de equipo de auditores, mediante notificación escrita, por lo menos con 48 horas de anticipación, indicando el lugar, el día y hora de su celebración.

Participarán en la conferencia final:

- La máxima autoridad ejecutiva del ente auditado o su delegado.
- Los funcionarios o ex-funcionarios y quienes por sus funciones o actividades están vinculados a la materia objeto del examen.

- El máximo directivo de la firma de auditoría o el responsable del examen.
- El jefe de equipo de la auditoría o el supervisor que actuó como tal en la auditoría.
- El auditor interno de la ente examinado, si lo hubiere; y,
- Los profesionales que colaboraron con el equipo que hizo el examen.

La dirección de la conferencia final estará a cargo del jefe de equipo de auditoría.

### **c. Efectos de la Comunicación de Resultados en Informe**

La comunicación de resultados a los principales ejecutivos y funcionarios del ente, por lo regular, genera la presentación de comentarios, opiniones y, en casos, documentos que ameritan su revisión y la actualización del borrador del informe, actividad cuya responsabilidad compete al jefe de equipo y al supervisor.

El borrador del informe pasa a conocimiento del supervisor, quien lo revisa íntegramente, incluye las variaciones que considere necesarias.

### **1.3. Productos de la Comunicación de Resultados**

Al concluir el trabajo de auditoría, éste genera productos para diversos destinatarios:

#### **Para Usuarios Directos**

Los usuarios directos de la auditoría, son los funcionarios encargados de la administración de la entidad sujeta a examen y el producto generado es el informe de auditoría entregado formalmente al titular del ente y a otros funcionarios directamente vinculados.

#### **Para Uso Interno**

La mayor parte de los productos de utilización interna son para soporte y utilización de la unidad de auditoría, los principales son:

- Expediente o expedientes consolidados de papeles de trabajo que integran la administración, planificación preliminar, planificación específica y ejecución del trabajo de la auditoría.
- Documentos para actualización del archivo permanente de papeles de trabajo.
- Expediente de papeles de trabajo de la supervisión técnica aplicada.
- Ejemplar del informe de auditoría para documentación (archivo) del auditor o firma de auditores.

### **1.4. Acta de Conferencia Final**

Para dejar constancia de lo actuado, el jefe de equipo elaborará una Acta de Conferencia Final que incluya toda la información necesaria y las firmas de todos los participantes. Si alguno de los participantes se negare a suscribir el acta, el jefe de equipo sentará la razón del hecho en la parte final del documento. El acta se elaborará en original y dos copias; el original se anexará al memorando de antecedentes, en caso de haberlo y una copia se incluirá en los papeles de trabajo.

### **1.5. Sugerencias para la Elaboración y Redacción del Informe**

Al momento de elaborar y redactar el Informe, en general, se podría sugerir no olvidar algunos aspectos como los siguientes:

- Observar la estructura preestablecida, del informe para que, a base de un plan de preparación del informe elaborado con la debida anticipación, se vaya

complementando la información en forma sistemática y sin demora, evitando acumular datos en forma desordenada e inútil.

- Revisar la corrección de su contenido detenidamente, como última verificación, antes de que se emita.
- Concluir su redacción durante el trabajo de campo, y, asegurar su emisión y entrega oportuna.
- Confirmar y verificar la exactitud de la información contenida en el informe antes de su emisión formal.
- Constatar que, en forma previa a la emisión del informe, exista evidencia suficiente y adecuada, consignada y detallada en los papeles de trabajo.
- Asegurarse que en el contenido de los hallazgos se puedan identificar sus atributos.
- Evitar que conste como un hecho, algo que ha escuchado decir.
- No incluir información que podría confundir o dar otra interpretación al usuario del informe.
- No omitir las conclusiones u opiniones importantes aunque se aduzca que serán obvias al lector.
- Presentar con razonabilidad los puntos de vista y comentarios de terceras personas, acerca de los hallazgos y la evaluación del auditor de esos puntos de vista y comentarios.
- Asegurarse que los asuntos importantes pendientes tanto legales como de políticas se hayan aclarado antes de presentar el informe a su proceso final.
- Plantear casos concretos para demostrar el hallazgo detectado.
- Redondear o aproximar todos los estimados de pérdida, ahorro y otros asuntos en el desarrollo de los comentarios, para evitar dar una impresión errónea de precisión.
- Cuando se usen abreviaturas, hacerlo solamente si es imprescindible y en forma correcta.
- Distinguir claramente las opiniones como tales y no como descripción de hechos.
- Evitar el uso de generalizaciones apresuradas o hacer comparaciones entre aspectos que no tienen cualidades comunes.
- El auditor no debe hacer acusaciones injustificadas o redactar el contenido dejándose influir por su estado de ánimo, grado de simpatía o factores subjetivos que pueden incidir en los resultados.
- Ocasionalmente puede ser necesario incluir la explicación de las razones para hacer la recomendación o el objetivo que se pretende alcanzar con la misma.

## 2. El informe de Auditoría

El informe de auditoría constituye el producto final del trabajo del auditor en el cual se presentan las observaciones, conclusiones y recomendaciones sobre los hallazgos, y en el caso de auditoría financiera, el correspondiente dictamen sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros, los criterios de evaluación utilizados, las

opiniones obtenidas de los interesados y cualquier otro aspecto que juzgue relevante para la comprensión del mismo.

De Acuerdo a la NIA 700 Revisada (El Dictamen del auditor independiente sobre un juego de estados financieros de propósito general)<sup>3</sup>, el dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros.

## 2.1. Elementos del Informe

El informe de auditoría, tendrá los elementos necesarios y reunirá las características que faciliten a los usuarios su comprensión y promuevan la efectiva aplicación de las acciones correctivas.

Las principales partes son:

- a. Firma de Auditoría (Auditor independiente)
- b. El título
- c. A quién se dirige y quienes lo encargaron.
- d. El párrafo de "alcance".
- e. El párrafo o párrafos de "énfasis".(\*)
- f. El párrafo o párrafos de "salvedades".(\*)
- g. El párrafo de "opinión".
- h. El nombre, dirección y datos registrales del auditor.
- i. La fecha del informe.
- j. La firma del informe por el auditor.

Los elementos indicados con asterisco (\*) no son de aplicación general en los informes de auditoría, siendo estos solo mente utilizados en algunos casos, como se verá más adelante.

Estos componentes se pueden apreciar en el siguiente ejemplo de informe de auditoría:

---

<sup>3</sup> **Estados financieros de propósito general:** Son aquellos preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable y cumplir con las necesidades de información de una amplia gama de usuarios.

B & B Auditores  
Bolívar E-1853  
Tel/Fax: 591-4-66-44327055  
www.byb.com.bo  
Tarija, Bolivia

### DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores  
Presidente y Miembros del Directorio  
Cía. Alpha Phi Chi S.A.  
Tarija, Bolivia

Hemos examinado los estados financieros de Compañía Alpha Phi Chi S.A. al 31 de diciembre de 20X0 detallados en el apartado I) siguiente. Los estados financieros citados y la información en contenida en ellos son responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría con el alcance que mencionamos en el apartado II).

#### I) ESTADOS FINANCIEROS

Balance General al 31 de diciembre de 20X0  
Estado de Ganancias y Pérdidas por el ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 20X0  
Estado de evolución del patrimonio neto (capital, reservas y otros resultados acumulados) por el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X0  
Notas a los Estados Financieros

#### II) ALCANCE DE LA AUDITORIA

Efectuamos nuestro examen de acuerdo con Normas de Auditoría emitidas por el Colegio de Auditores de Bolivia con las bases contenidas en las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Estas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría para obtener razonablemente seguridad respecto a si los estados financieros están libres de presentaciones incorrectas significativas.

Una auditoría incluye examinar sobre una base de pruebas selectivas, evidencias que sustenten los importes y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la gerencia, así como también evaluar la presentación de los estados financieros en su conjunto. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.

#### III) ACLARACIONES PREVIAS AL DICTAMEN

Los estados contables presentados por el ente no incluyen el Estado de Flujos del Efectivo que es requerido por las normas contables profesionales. El total de flujos de efectivo por las actividades de operación, inversión fue de Bs54.500\$ en el ejercicio terminado 31 de diciembre de 20X0.

#### IV) DICTAMEN

En nuestra opinión, los estados financieros detallados en el apartado I) presentan razonablemente, en todo aspecto significativo, la situación patrimonial y financiera de la Compañía Alpha Phi Chi S.A al 31 de diciembre de 20X0, los resultados de sus operaciones y la evolución del patrimonio neto del ejercicio cerrado en esta fecha de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, excepto por la omisión de presentación del Estado de Flujo de efectivo.

#### V) INFORMACION ESPECIAL REQUERIDA POR DISPOSICIONES LEGALES

- a) Los estados auditados concuerdan con los registros contables de la Sociedad, los que han sido llevados, en sus aspectos formales, de acuerdo con las disposiciones legales.
- b) Al 31 de diciembre de 20X0 y según consta en sus registros contables, la Sociedad adeuda Bs14.500 a la Administradora del Fondo de Pensiones AFP- Bolivia. Dicha deuda no era exigible a esa fecha.

Tarija, Bolivia  
24 de marzo de 20X1  
B & B Auditores  
Firma (socio responsable de los auditores)  
Matrícula CAUB 1517



### a. Firma de Auditoría

En el informe debe identificarse claramente el nombre y dirección de la firma o del auditor independiente:

B & B Auditores  
Bolívar E-1853  
Tel/Fax: 591-4-66-44327055  
www.byb.com.bo  
Tarija, Bolivia

### b. El Título

El informe debe identificarse con el título de "Dictamen del Auditor Independiente", el cual tiene por finalidad que éste pueda distinguirse de otros informes de auditoría que puede emitir el auditor como resultado de trabajos especiales, revisiones limitadas o informes preparados por otras personas distintas a los auditores, tal es el caso de los informes de los órganos internos de la empresa.

De lo expresado, el referido título es aplicado por el auditor en informes basados en exámenes en donde la finalidad es la emitir una opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

## DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

### c. ¿A quién se dirige y quiénes lo encargaron?

El informe debe estar dirigido a la persona o al órgano de la entidad o empresa, de quien recibió el encargo del trabajo de auditoría. Generalmente, un dictamen de los estados financieros debe estar dirigido a los accionistas o socios, pero puede que se presente el caso de que el trabajo de auditoría haya sido encargado, por ejemplo, por la Junta General, en ese caso, el dictamen debe estar dirigido a dicho órgano, del cual, también es procedente que se omita que el encargo del trabajo de auditoría lo realizó dicha junta.

A los Señores  
Presidente y Miembros del Directorio  
Cía. Alpha Phi Chi S.A.  
Tarija, Bolivia

### d. Párrafo de Alcance

Este párrafo es el primero del informe e incluye los siguientes aspectos:

- i. Identificar los estados financieros auditados. Por lo tanto, deberá incluir el nombre de la entidad, los estados financieros objeto de examen, la fecha del balance y el período que cubren los demás estados.

Hemos examinado los estados financieros de Compañía Alpha Phi Chi S.A. al 31 de diciembre de 20X0 detallados en el apartado I) siguiente. Los estados financieros citados y la información en contenida en ellos son responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría con el alcance que mencionamos en el apartado II).

#### I) ESTADOS FINANCIEROS

Balance General al 31 de diciembre de 20X0



Estado de Ganancias y Pérdidas por el ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 20X0  
Estado de evolución del patrimonio neto (capital, reservas y otros resultados acumulados) por el ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 20X0  
Notas a los Estados Financieros

- ii. Hacer referencia al cumplimiento en el examen de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Una auditoría incluye examinar, sobre bases selectivas, los elementos de juicio que respaldan la información expuesta en los estados contables, y no tiene por objeto detectar delitos o irregularidades intencionales.

Una auditoría incluye, asimismo, evaluar las normas contables utilizadas y como parte de ellas la razonabilidad de las estimaciones de significación hechas por la Administración/Dirección/Directorio/Gerencia.

## II) ALCANCE DE LA AUDITORIA

Efectuamos nuestro examen de acuerdo con Normas de Auditoría emitidas por el Colegio de Auditores de Bolivia con las bases contenidas en las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Estas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría para obtener razonablemente seguridad respecto a si los estados financieros están libres de presentaciones incorrectas significativas.

Una auditoría incluye examinar sobre una base de pruebas selectivas, evidencias que sustenten los importes y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la gerencia, así como también evaluar la presentación de los estados financieros en su conjunto. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.

- iii. Otro de los aspectos en esta parte del informe es que el auditor debe poner en conocimiento en el párrafo correspondiente al alcance, las limitaciones o salvedades, de lo contrario, es de entenderse que se han llevado a cabo todos los procedimientos y pruebas de auditoría necesarios para expresar su opinión sobre los estados financieros de la empresa o ente. Si hubiera habido limitaciones, debe hacerse constar en el informe; a manera de propuesta, los términos generalmente utilizados son de la siguiente forma: **"excepto por la salvedad mencionada en el párrafo X siguiente, el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas (...)".**

Es de precisarse que toda restricción presentada en el trabajo del auditor, ya sea que esta provenga de la misma empresa auditada o de otra fuente, representa una limitación, a no ser que el auditor emplee otros métodos que hagan que dichas limitaciones se vean superadas; pero si esta no fuere el caso el auditor debe añadir en su informe la siguiente frase sugerida: "No hemos podido aplicar procedimientos alternativos que nos permitiera verificar el saldo" I

Generalmente, estas limitaciones pueden darse por dos factores:

1. Factores fortuitos. Destrucción accidental de libros, registros y documentación, que van a imposibilitar que el auditor pueda efectuar una revisión física, y
2. Negatividad del ente auditado.

Por ejemplo, la negatividad en lo referente a la circularización de cartas de confirmación de saldos a clientes, proveedores, entidades bancarias, que el auditor dispone con la finalidad de confirmar saldos.

Ante tal hecho y basado en la importancia de la limitación, el auditor puede adoptar las siguientes opiniones:

- Con salvedad
- Denegar opinión

#### **e. Párrafo de Énfasis**

No todos los informes de auditoría contienen este párrafo, esto se da solamente en el caso de que el auditor, desea poner de manifiesto, hechos que considera relevantes o de especial importancia, no significando que las mismas pueden llegar a afectar la opinión, por lo que un informe que contiene un párrafo de énfasis, tiene por finalidad, que el usuario del informe tome conocimiento del hecho, y que a criterio del auditor, dicha mención es de trascendencia para la empresa.

*Lo que si hay que tener en claro es que, la inclusión de un párrafo de énfasis no significa que se trata de un informe con salvedades.*

Las razones usuales por las que el auditor suele incluir en su informe de auditoría párrafos de énfasis son:

- Por la necesidad de poner de manifiesto que un porcentaje importante de las operaciones (compras o ventas) se están realizando con una entidad en concreto, por ejemplo entre personas o entidades vinculadas.
- Salvedades puestas de manifiesto en anteriores informes y corregidas en este ejercicio
- Movimientos contables significativos
- Defecto de cobertura de seguros sobre el Activo Fijo de la empresa.
- No aplicación excepcional de algún Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado del cual, a criterio del auditor también comparte de este hecho, por cuanto, si se hubiera aplicado, no se estaría reflejando la real situación de la empresa; en el caso contrario, quiere decir, de que el auditor no está conforme de la no aplicación del mencionado PCGA, este hecho dará lugar a que el informe de auditoría sea emitida con salvedad o a una opinión negativa.
- Existencia de resultados extraordinarios
- Etc.

*Un párrafo de énfasis nunca estará referenciado en el informe de auditoría por la expresión "excepto por" ya que expresa un hecho o circunstancia que no afecta a la opinión de auditoría en modo alguno.*

#### **f. Párrafo de Salvedades**

Este párrafo solamente es incluido en el informe de auditoría por el auditor, cuando este desea poner de manifiesto la existencia de algunos reparos relacionados a los Estados Financieros formulados por la empresa, para ello, el auditor en su informe utiliza el párrafo (o párrafos) de salvedades, en el cual (cuales) se deben justificar siempre los motivos de sus reparos, cuantificándose el impacto que esta salvedad tiene sobre los estados financieros auditados (siempre que la salvedad sea cuantificable); si el efecto de la salvedad no fuese susceptible de ser estimada o cuantificada razonablemente, sólo se mencionarán las causas que provocan tal salvedad.

Es usual y resulta lógico que el auditor recoja la salvedad o salvedades suficientemente explicadas y detalladas, ya que se causan, normalmente, por las diferencias de criterios o

de interpretación que ante un mismo hecho o circunstancia, se producen entre los administradores o sus asesores, y el propio auditor o firma de auditoría.

*Los párrafos de salvedades se sitúan entre el párrafo de alcance y el párrafo de opinión, por lo que son también llamados párrafos intermedios. Nunca se debe confundir un párrafo de salvedades con uno de énfasis. El hecho recogido en un párrafo de salvedades afecta a la opinión, el reflejado en un párrafo de énfasis, no.*

### III) ACLARACIONES PREVIAS AL DICTAMEN

Los estados contables presentados por el ente no incluyen el Estado de Flujos del Efectivo que es requerido por las normas contables profesionales. El total de flujos de efectivo por las actividades de operación, inversión fue de Bs54.500\$ en el ejercicio terminado 31 de diciembre de 20X0.

#### g. El Párrafo de Opinión

### IV) DICTAMEN

En nuestra opinión, los estados financieros detallados en el apartado I) presentan razonablemente, en todo aspecto significativo, la situación patrimonial y financiera de la Compañía Alpha Phi Chi S.A al 31 de diciembre de 20X0, los resultados de sus operaciones y la evolución del patrimonio neto del ejercicio cerrado en esta fecha de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, excepto por la omisión de presentación del Estado de Flujo de efectivo.

En esta parte del informe de auditoría, el auditor debe manifestar de forma clara y precisa, su opinión sobre los siguientes aspectos:

**Opinión principal.** Si los estados financieros, que a juicio del auditor, en todos sus aspectos significativos o de importancia, presentan razonablemente la situación financiera de la empresa, el cual abarca los siguientes aspectos:

- Situación financiera (referencia al pasivo del balance),
- Del patrimonio (referencia al activo del balance),
- De los resultados de las operaciones (referencia a la cuenta de pérdidas y ganancias), y
- De los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio (referencia al cuadro de financiación anual).

**Opinión sobre uniformidad.** Quiere decir, el grado de adecuación a los estándares exigidos, entendiéndose en este caso, la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados PCGA (NIC, NIIF, etc.); asimismo, si la aplicación de estos, han sido de manera uniforme.

El objetivo de la uniformidad es asegurar que los estados financieros de distintos ejercicios no se hayan visto afectadas por modificaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, por cuanto, una modificación puede conllevar a que presente desvíos en las cifras contabilizadas, en ese caso el auditor debe evaluar si es necesario de que estas sean mencionada en el informe.

Es de resaltar que a falta de uniformidad, esta situación va a conllevar que los estados financieros de distintos ejercicios no puedan se comparables.

Veamos algunas causas que van a afectar el principio de uniformidad:

- Cambios en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Errores en los estados financieros emitidos anteriormente
- Cambios en la clasificación de cuentas
- Acontecimientos económicos o la realización de transacciones financieras que hagan variar, sustancialmente, las circunstancias bajo las cuales se elaboraron los estados financieros de ejercicios anteriores.

En el caso de que el auditor dé su aprobación al cambio, en el párrafo de opinión que se refiere a la uniformidad, utilizará la siguiente expresión sugerida:

*"... de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y principales estimaciones realizadas por la gerencia, excepto por el cambio con el que estamos de acuerdo y que se menciona en la nota X de la memoria, guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior".*

En el caso de que el auditor no de su aprobación, utilizará la siguiente expresión sugerida:

*"... de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptadas y principales estimaciones realizadas por la gerencia, que, debido al efecto mencionado en el párrafo X, no guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior".*

En el caso de que no hubiera ninguna salvedad, el párrafo sugerido es el siguiente:

*"Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo a normas de auditoría generalmente aceptadas y normas de auditoría gubernamental emitidas por la Contraloría General del Estado (en el caso que fuera una auditoría gubernamental). Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos nuestro trabajo con la finalidad de obtener seguridad razonable de que los estados financieros no presentan errores importantes. Una auditoría comprende el examen, basado en comprobaciones selectivas de las evidencias que respaldan la información y los importes presentados en los estados financieros. También comprende la evaluación de los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados y de las principales estimaciones efectuadas por la Gerencia General; así como una evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la auditoría que hemos efectuado constituye una base razonable para nuestra opinión"*

#### **h. Nombre, dirección y datos registrales del auditor**

En esta parte se debe indicar los datos del auditor, el número de su matrícula; esto con independencia de que el informe debe haberse impreso en hoja membretada, y en ella si indica la dirección, ciudad y datos de ubicación del auditor y/o sociedad de auditoría

B & B Auditores  
Firma (socio responsable de los auditores)  
Matrícula CAUB 1517

#### **i. Fecha del informe**

La fecha que debe consignarse en el informe debe ser la del último día de trabajo en las oficinas del cliente, entendiéndose de que en esa fecha es que ha completado los procedimientos de auditoría.

De lo expuesto, el auditor, obligatoriamente ha de considerar el efecto que en los estados financieros y en su informe pueden tener los hechos y transacciones ocurridas, y tomadas

en conocimiento de la entrega del informe de auditoría; por lo cual, si bien el informe de auditoría contiene opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros correspondientes al ejercicio en materia de la auditoría, también en su informe debe opinar sobre la existencia (o inexistencia) de hechos significativos acaecidos desde la fecha de cierre del ejercicio a la fecha de la entrega del informe final.

En situaciones especiales, en la que el auditor obtiene nuevas evidencias entre la fecha de terminación del trabajo y la fecha de entrega del informe, y dichas evidencias afectaran el contenido del informe, podrá poner dos fechas distintas, una para el contenido del informe y otra para la evidencia material en cuestión.

#### **j. La firma del informe**

El informe de ir firmado por el quien dirigió el trabajo de auditoría; en el caso de que la auditoría hubiera sido por intermedio de una sociedad (firma)de auditoría, también debe incluirse la firma de la referida sociedad auditora.

### **2.2. Cualidades del Informe**

A continuación se citan y describen las cualidades de mayor relevancia tales como:

- a. Utilidad y oportunidad
- b. Objetividad y perspectiva
- c. Concisión
- d. Precisión y razonabilidad
- e. Respaldo adecuado
- f. Tono constructivo
- g. Importancia del contenido
- h. Claridad

#### **a. Utilidad y oportunidad**

La formulación de los informes de auditoría estará antecedida del análisis minucioso de los objetivos establecidos, los usuarios de los informes y el tipo de información que se desea comunicar para que ellos puedan cumplir con sus atribuciones y responsabilidades.

Un informe cuidadosamente preparado, puede ser de escaso valor para los usuarios si llega demasiado tarde al nivel de decisión, responsable de adoptar las acciones que promuevan mejoras importantes en las operaciones de las entidades auditadas.

#### **b. Objetividad y perspectiva**

Cada informe presentará los comentarios, conclusiones y recomendaciones de manera veraz, objetiva e imparcial y clara e incluir suficiente información sobre el asunto principal, de manera que proporcione a los usuarios del informe una perspectiva apropiada.

#### **c. Concisión**

El auditor tendrá presente que los informes que son completos y, a la vez concisos tienen mayor posibilidad de recibir atención por los funcionarios responsables del ente auditado. Para ser más efectivo, el informe será formulado oportunamente después de la conclusión del trabajo de campo.

#### **d. Precisión y razonabilidad**

El requisito de precisión se basa en la necesidad de adoptar una posición equitativa e imparcial al informar a los usuarios y lectores, que los informes expuestos son confiables. Un solo desacuerdo en el informe puede poner en tela de juicio su total validez y puede desviar la atención de la esencia del mismo.

**e. Respaldo adecuado**

Todos los comentarios y conclusiones presentadas en los informes estarán respaldados con suficiente evidencia objetiva para demostrar o probar lo informado, su precisión y razonabilidad.

**f. Tono constructivo**

El objetivo fundamental del informe de auditoría, es conseguir que las actividades del cliente o ente se desarrollen con eficiencia, eficacia y efectividad, por lo tanto el tono del informe debe estar dirigido a provocar una reacción favorable y la aceptación de las observaciones, conclusiones y recomendaciones planteadas por el auditor.

**g. Importancia del contenido**

Los asuntos incluidos en todo informe serán de importancia para justificar que se los comunique y para merecer la atención de aquellos a quienes van dirigidos. La utilidad y por lo tanto la efectividad del informe disminuye con la inclusión de asuntos de poca importancia, porque ellos tienden a distraer la atención del lector de los asuntos realmente importantes que se informan.

**h. Claridad**

Para que el informe se comunique con efectividad, se presentará en forma clara y simple, como sea posible. Es importante considerar la claridad de los datos contenidos en el informe, porque éste puede ser utilizado por otros funcionarios y no sólo por los directamente vinculados al examen.

**2.3. Responsabilidad en la Elaboración del Informe**

La responsabilidad de la redacción del borrador del informe corresponde al jefe de equipo y supervisor, compartida con todos los miembros del equipo de auditoría, que han intervenido en las actividades, proyectos, operaciones, funciones, componentes y se desarrollará durante el proceso de la auditoría.

El supervisor que revise el informe cuidará que se revele todos los hallazgos importantes, que exista el respaldo adecuado en los papeles de trabajo y que el contenido de las recomendaciones sea convincente sobre los propósitos de mejorar las situaciones observadas.

Para lograr que la revisión del informe de auditoría sea efectiva y propenda a la preparación de un documento de alta calidad, se establece dos niveles de revisión en este proceso:

- a. Revisión por el supervisor responsable
- b. Control de calidad

**a. Revisión por el supervisor responsable**

El supervisor es responsable de que el informe revele todos los aspectos de interés que contribuyan al objetivo fundamental de la auditoría efectuada. Su revisión estará dirigida a que el informe convenza a los funcionarios responsables de adoptar acciones en base de las situaciones observadas; dependiendo ello del tono que adopte para la redacción

de los hechos presentados, las conclusiones derivadas de su análisis y recomendaciones para promover mejoras importantes.

#### **b. Control de calidad**

Todo informe antes de su aprobación, será sometido a control de calidad, para garantizar que su contenido sea de alta calidad y se ajuste a las políticas y normas de auditoría. El Control de calidad estará a cargo de profesionales expertos que no hayan intervenido en ninguna de las fases del examen, al efecto se suelen utilizar cuestionarios o "check list" especiales.

### **2.4. Criterios para Ordenar los Resultados**

Los resultados de la auditoría y la información relevante disponible en la entidad auditada son diferentes, por lo tanto, es posible ordenarla y presentarla de varias maneras atendiendo a consideraciones como las siguientes:

- a. Por la importancia de los resultados
- b. Partiendo de los componentes, ciclos, sistemas o hallazgos generales para llegar a los específicos.
- c. Seguir el proceso de las operaciones, actividades y/o funciones
- d. Utilizar las principales actividades sustantivas y adjetivas.
- e. Combinar los criterios expuestos

### **2.5. Comentarios, Conclusiones y Recomendaciones**

#### **Comentarios**

Comentario es la descripción narrativa de los hallazgos o aspectos trascendentales encontrados durante el examen, debiendo contener en forma lógica y clara los asuntos de importancia ya que constituyen la base para una o más conclusiones y recomendaciones.

#### **Conclusiones**

Las conclusiones de auditoría son juicios profesionales del auditor basados en los hallazgos luego de evaluar sus atributos y de obtener la opinión del ente. Su formulación se basa en realidades de la situación encontrada, manteniendo una actitud objetiva, positiva e independiente sobre lo examinado.

Las conclusiones forman parte importante del informe de auditoría y generalmente se refieren a irregularidades, deficiencias o aspectos negativos encontrados con respecto a las operaciones, actividades y asuntos examinados descritos en los comentarios correspondientes que podrían dar fundamento a la determinación de responsabilidades, cuando las haya y/o el establecimiento de acciones correctivas.

#### **Recomendaciones**

Las recomendaciones son sugerencias positivas para dar soluciones prácticas a los problemas o deficiencias encontradas con la finalidad de mejorar las operaciones o actividades del ente u organismo auditado y constituyen la parte más importante del informe.



### 3. Clases de Informes

Las clases o tipologías del informe de auditoría, se clasifican según el objeto de la auditoría, es decir, Informes referidos a los estados contables, las aseveraciones formales e Informes sobre Juicios Específicos. La estructura del informe dependerá de ello, por lo que el auditor deberá reparar en esta circunstancia y orientarse al respecto, para su elaboración:

#### 3.1. Informes sobre los estados contables:

- a. Informe Breve
- b. Informe Extenso
- c. Informe de Revisión Limitada

##### a. Informe Breve o Corto

Es el documento formulado por el auditor para comunicar los resultados, cuando se practica auditoría financiera, en la cual los hallazgos no sean relevantes ni se desprendan responsabilidades el cual contendrá el Dictamen Profesional sobre los estados financieros auditados, las notas aclaratorias a los mismos y la información financiera complementaria.

Este informe se emite sobre los estados financieros básicos.

##### b. Informe Extenso o largo

Es el documento que prepara el auditor al finalizar el examen para comunicar los resultados, en el que constan comentarios conclusiones y recomendaciones, incluye el dictamen profesional cuando se trata de auditoría financiera; y en relación con los aspectos examinados, los criterios de evaluación utilizados, las opiniones obtenidas de los interesados y cualquier otro aspecto que juzgue relevante para la comprensión completa del mismo. El informe sólo incluirá, hallazgos y conclusiones sustentados por evidencias suficiente, comprobatoria y relevante, debidamente documentada en los papeles de trabajo del auditor.

Es el resultado de añadir a los estados contables y al dictamen del auditor, cierta información complementaria y la opinión del profesional sobre la misma.

El informe extenso debe contener, además de lo requerido para el informe breve, las indicaciones sobre lo siguiente:

- i. Que el trabajo de auditoría ha sido orientado, primordialmente, a la posibilidad de formular una opinión sobre los estados básicos.
- ii. Que los datos que se adjuntan a los estados contables básicos se presentan para posibilitar estudios complementarios, pero no son necesarios para una presentación razonable de la información que deben contener los citados estados básicos.
- iii. Que la información adicional detallada:
  - Ha sido sometida a procedimientos de auditoría durante la revisión de los estados contables básicos y está razonablemente presentada en sus aspectos significativos, con relación a los citados estados tomados en su conjunto, o bien, lo siguiente:
  - No ha sido sometida a procedimientos de auditoría aplicados para la revisión de los estados contables básicos. En este caso, el auditor debe citar la fuente de la

información, el alcance de su examen y, eventualmente, la responsabilidad asumida.

En el informe extenso debe quedar claramente identificadas las manifestaciones del ente cuyos estados contables e información complementaria han sido objeto de la auditoría, y las manifestaciones del contador público que emite dicho informe extenso.

### c. Informe de Revisión Limitada

Este informe se refiere a los estados contables de períodos intermedios.

En el caso, cuando no se hubiera realizado un trabajo de auditoría similar al que hubiera correspondido con respecto a los períodos anuales, el auditor debe considerar lo siguiente:

- Dejar constancia de la limitación al alcance de su trabajo con respecto a los procedimientos de auditoría aplicables en la revisión de los estados contables anuales.
- Indicar que no emite una opinión sobre los estados contables en su conjunto, en razón de la limitación referida en el párrafo anterior.
- Indicar que no tiene observaciones que formular o, de existir algunas, señalar sus efectos en los estados contables.
- Informar sobre los aspectos particulares requeridos por las leyes o las disposiciones nacionales, provinciales o municipales, de los organismos públicos de control o de la profesión.

El auditor, en los casos de la emisión de los informes de la revisión limitada sobre los estados contables de los períodos intermedios, debe respetar las normas anteriores, en lo que fuera de aplicación.

### 3.2. Aseveraciones Formales: Certificación

La certificación se aplica a ciertas situaciones de hecho o comprobaciones especiales, a través de la constatación con los registros contables y otra documentación de respaldo y sin que las manifestaciones del contador público al respecto representen la emisión de un juicio técnico acerca de lo que se certifica.

La certificación contendrá:

- Título: Certificación (con el aditamento que fuera necesario).
- Destinatario.
- Detalle de lo que se certifica.
- Alcance de la tarea realizada.
- Manifestación o aseveración del contador público.
- Lugar y fecha de la emisión.
- Firma del contador público.

### 3.3. Informes sobre juicios específicos:

- a. Informe sobre los controles de los sistemas examinados
- b. Informe de Examen Especial
- c. Otros Informes especiales

#### **a. Informe sobre los controles de los sistemas examinados**

El informe sobre el funcionamiento de los controles de los sistemas examinados, en los casos que se emitiera, es conveniente que incluyan lo siguiente:

- El alcance de la tarea realizada, indicando si ha sido efectuada solamente en su relación con la auditoría de los estados contables (y por lo tanto tiene las limitaciones inherentes a su objetivo principal), o bien si se originó en un estudio especial sobre los sistemas examinados.
- Las faltas de cumplimiento de las funciones de control de los sistemas establecidos por el ente.
- Las debilidades detectadas en las funciones de control de los sistemas y sus efectos.
- Las sugerencias para la corrección de las debilidades detectadas.
- Las opiniones de la gerencia sobre los temas tratados.

Este informe puede estar referido tanto al Sistema de Control Interno como a los Sistemas de Administración y Control (SAYCO) en las entidades gubernamentales.

En el primer caso, el Objetivo de la evaluación del Sistema de Control Interno es establecer los pasos secuenciales para verificar la existencia, el nivel de desarrollo y el grado de efectividad del control interno instaurado en el ente para el cumplimiento de sus fines. Estas deficiencias o debilidades encontradas en el sistema de control interno, a través de los diferentes procedimientos de supervisión deben ser comunicadas a efectos de que se adopten las medidas de ajuste correspondientes. A este proceso se le conoce como Informe de Control Interno (Deficiencias), que le permite a la dirección estar enterada de lo que no funciona en forma adecuada en el ente u organización.

En el segundo caso, Evaluación de los Sistemas de Administración y Control Interno (SAYCO), se refiere al informe sobre el examen profesional, objetivo y sistemático de las operaciones y actividades realizadas por la institución para determinar el grado de cumplimiento y eficacia de los sistemas de administración y de los instrumentos de control interno incorporados en ellos. Cualquier auditoría gubernamental que se practique implica la evaluación del sistema de control interno relacionado con el objeto de la auditoría, como base para determinar la naturaleza y el alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar o para identificar las áreas débiles o críticas de la Institución, proyecto o programa

#### **b. Informe de Examen Especial**

Los informes especiales se rigen, en cuanto fuera de aplicación, por las normas anteriores. En cada caso, se deben tener en cuenta las finalidades específicas para las cuales se requieren estos informes.

Los informes especiales son reportes que el auditor formula como producto final de la ejecución de exámenes especiales de carácter financiero, operacional y técnicos de alcance limitado y menos amplios que el de auditoría, aplicando las normas técnicas y procedimientos de auditoría, de ingeniería o a fines para revelar los resultados obtenidos a través de comentarios, conclusiones y recomendaciones, en consideración a las disposiciones legales vigentes.

#### **c. Otros Informes Especiales (Indicios de Responsabilidad Penal)**

Un informe con indicios de Responsabilidad penal, procede cuando por actas, informes y en general por los resultados de auditoría y exámenes especiales practicados por servidores de la Contraloría General, de las unidades de Auditoría Interna y Firmas Privadas de Auditoría Contratadas por la Contraloría General del Estado, se determinen delitos de peculado y otros que afecten a la administración pública y no fuere posible en corto tiempo llegar a resultados finales.

Contendrán los elementos probatorios necesarios para que las unidades jurídicas de la Contraloría puedan evidenciar ante las autoridades jurisdiccionales, la presunción de responsabilidad penal de las personas a las que se atribuye la comisión del delito.

#### 4. El Dictamen – Tipos de Opinión

Del latín *dictamen*, un **dictamen** es un **juicio** desarrollado o comunicado respecto a alguna cuestión. El término no tiene una utilización demasiado frecuente en el lenguaje cotidiano, sino que está más asociado al ámbito judicial o financiero. A su vez, si se analiza el concepto en términos financieros, puede hacer referencia a la opinión o el juicio que un auditor hace al realizar una Auditoría Externa.

En el dictamen de auditoría, el auditor debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla acerca de si los estados contables en su conjunto presentan razonablemente la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales.

El dictamen puede adoptar las siguientes modalidades:

1. Dictamen favorable sin salvedad o "limpio"
2. Dictamen favorable con salvedad
3. Dictamen adverso
4. Abstención de opinión

##### 4.1. Dictamen favorable sin salvedad o "limpio"

Una opinión favorable, limpia, positiva o sin salvedades, expresa que el auditor ha quedado satisfecho, en todos los aspectos importantes, de que los estados financieros objeto de la auditoría reúnen los requisitos siguientes:

- Se han preparado de acuerdo con principios y criterios contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- Se han preparado de acuerdo con las normas y disposiciones estatutarias y reglamentarias que les sean aplicables y que afecten significativamente a la adecuada presentación de la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera.
- Dan, en conjunto, una visión que concuerda con la información de que dispone el auditor sobre el negocio o actividades de la entidad.
- Informan adecuadamente sobre todo aquello que puede ser significativo para conseguir una presentación e interpretación apropiadas de la información financiera.

##### 4.2. Dictamen favorable con salvedades

El dictamen favorable puede ser acotado con limitaciones que se denominan indistintamente "salvedades" o "excepciones". Las salvedades se emplean cuando se trata de montos o aspectos que, por su significación, no justifican que el auditor deba emitir un dictamen adverso o abstenerse de opinar sobre los estados objeto de la auditoría. Estas salvedades pueden ser Determinadas o Indeterminadas, según se explicará más adelante.

Al expresar su salvedad, ya fuera determinada o indeterminada, el auditor debe dejar constancia de la razón de su existencia y de la información adicional correspondiente.

#### 4.3. Dictamen adverso

El auditor debe emitir un dictamen adverso, cuando, como consecuencia de haber realizado su examen de acuerdo con las normas de auditoría, toma conocimiento de uno o más problemas que implican salvedades al dictamen de tal magnitud e importancia que no justifican la emisión de una opinión con salvedades. El conocimiento suficiente de los problemas por parte del auditor revela que es inapropiada una abstención

En este caso, el auditor debe expresar que los estados contables no presentan la información pertinente de acuerdo con las normas contables profesionales, explicando las razones que avalan su opinión (generalmente en un párrafo previo ubicado en el apartado "Aclaraciones previas al dictamen")

#### 4.3. Abstención de opinión

El auditor debe abstenerse de emitir su opinión cuando no ha obtenido elementos de juicio válidos y suficientes para poder expresar una opinión sobre los EECC en su conjunto

Las causas pueden ser:

- Limitaciones importantes en el alcance de la auditoría
- Sujeción de una parte o de toda la información contenida en los EEFF a hechos futuros, cuya concreción no pudiera evaluarse en forma razonable y cuya significación potencial no admita la emisión de una opinión con salvedad indeterminada.

La abstención puede ser total o parcial

- Las razones que justifican la abstención debe indicarse en limitaciones al alcance o aclaraciones previas al dictamen (según corresponda)

### 5. Las Salvedades

La salvedad, también denominada en auditoría **reserva** o **calificación**, circunstancia que el auditor considera pueda tener un efecto importante en las cuentas anuales y que hace constar en su informe de auditoría.

Las salvedades se originan, generalmente por:

- -Limitaciones al alcance, cuando el auditor no puede aplicar todas las pruebas y procedimientos que considera necesarios (el auditor dará una opinión con salvedades o denegación de opinión).
- -Incumplimientos de los principios contables o cambios respecto a los utilizados en el ejercicio precedente (opinión con salvedades u opinión negativa).
- -Incertidumbres acerca de las cuentas anuales que dependan de sucesos futuros (opinión con salvedades o denegación de opinión).

#### 5.1. Clasificación de las Salvedades

Las salvedades respecto a la información contenida en los estados financieros (contables), pueden ser:

- a) Salvedades Determinadas
- b) Salvedades Indeterminadas

**a) Las salvedades determinadas**

Son aquellas originadas en la discrepancias respecto de la aplicación de las normas contables profesionales (de valuación o exposición) utilizadas para preparar y presentar la información contenida en los estados contables sujetos a la auditoria. Cuando correspondiera debe dejar constancia de las partidas y montos involucrados.

- i. Desvíos o discrepancias en la aplicación de las normas de medición o valuación
- ii. Desvíos o discrepancias en la aplicación de las normas de exposición

**i. Desvíos o discrepancias en la aplicación de las normas contables profesionales vigentes de medición (valuación)**

Los activos y pasivos deben medirse según las normas vigentes. Los criterios utilizados por el ente deben exponerse en notas a los estados contables.

Si al momento de valuar se aplican criterios que discrepan con los vigentes, entonces genera una salvedad (identificada por la RT 7 como salvedad determinada, que según la significatividad, puede o no generar un efecto en el dictamen del auditor.

Tales desvíos o discrepancias, entre otros, pueden ser los siguientes:

- No segregar los componentes financieros implícitos contenidos en las cuentas de activos, pasivos y resultados, cuando sean significativos y su estimación pueda concretarse razonablemente.
- No valuar los Bienes de Uso al valor de costo neto de depreciaciones acumuladas.
- Valuar la existencia final de bienes de cambio a su costo de reposición, cuando el mismo supera el valor recuperable (valor neto de realización).
- No registrar las operaciones de acuerdo con el criterio de lo "devengado".
- No regularizar las cuentas a cobrar estimando el monto de presuntos incobrables, devoluciones y bonificaciones.
- Registrar los activos y pasivos en moneda extranjera a un tipo de cambio distinto al tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio.
- Registrar contablemente las inversiones en sociedades controladas o vinculadas al valor del Costo

**ii. Desvíos o discrepancias en la aplicación de las normas contables profesionales vigentes de exposición**

Los estados deben exponerse aplicando las normas legales y técnicas que correspondan; el apartamiento a las mismas genera una salvedad determinada como las que se enuncian a continuación:

- No exponer una nota cuando hay AREA (ajuste de resultados de ejercicios anteriores)
- No exponer una nota de bienes hipotecados o prendados
- No presentar los estados contables consolidados, en los casos que corresponda su aplicación de acuerdo a Ley.
- Registrar contablemente provisiones por montos significativos, cuya probabilidad de ocurrencia es remota.
- No presentar el estado de flujo de efectivo.

- Registrar contablemente la participación permanente en una sociedad controlada al valor patrimonial proporcional, tomando como base estados contables cuya fecha de cierre difiere del cierre de la sociedad controlante en más de tres meses.

#### **b) Las salvedades indeterminadas**

Son aquellas originadas en la carencia de elementos de juicio válidos y suficientes para poder emitir una opinión sobre una parte de la información contenida en los estados contables examinados. En estos casos, el auditor debe expresar si su salvedad obedece a las limitaciones en el alcance de la tarea o la sujeción de una parte o de toda la información contenida en los estados contables a hechos futuros cuya concreción no pudiera ser evaluada en forma razonable.

iii. Limitaciones en el alcance de la tarea

iv. Situaciones de incertidumbre o sujeción a la ocurrencia de hechos futuros

#### **iii. Limitaciones en el alcance de la tarea**

Entre ellas podemos mencionar:

- Cuando el auditor externo fue contratado en una fecha posterior a la de realización del inventario físico inicial o final de bienes, sin haber podido validar las existencias mediante procedimientos alternativos de auditoría.
- Cuando el ente no le permite al auditor solicitar confirmaciones escritas de terceros (clientes, abogados, etc.), sin haber podido validar su pertenencia e integridad mediante procedimientos alternativos de auditoría.
- Cuando el ente registra contablemente parte de las operaciones sin conservar la documentación de respaldo pertinente.
- Cuando la Dirección del Ente se niega a suscribir la carta de gerencia o carta de confirmación escrita de los directivos del ente, en relación con explicaciones relevantes que no pueden ser confirmadas aplicando otros procedimientos de auditoría.

#### **iv. Situaciones de incertidumbre o sujeción de parte de la información a hechos futuros**

Entre éstas podría mencionarse:

- Cuando se presentan circunstancias que hacen dudar sobre el principio de "empresa en marcha".
- Cuando existen juicios en contra del ente, cuya probabilidad de ocurrencia es elevada y cuyo monto no es posible cuantificar razonablemente

### **5.2. Significatividad de las Salvedades**

La SIGNIFICATIVIDAD de estas salvedades genera alguno de los tipos de dictamen enunciados. La significatividad no puede ser objetivamente cuantificada sino que ésta depende del efecto que puede producir en la decisión de los usuarios de la información.

Se pueden distinguir tres niveles de significatividad:

**Poco significativo (o no significativo):** genera un dictamen "limpio", sin salvedades.

**Significativo:** genera un dictamen favorable con salvedad

**Muy significativo:** pueden generar:



Dictamen adverso: salvedad determinada

Abstención: salvedad indeterminada

## 6. Opinión sobre Uniformidad

### 6.1. Cuando se habla de uniformidad, esto significa:

- Que los principios, normas y métodos fueron aplicados sobre bases uniformes.
- La uniformidad es exigida en relación al ejercicio anterior
- Tiene el propósito de otorgar seguridad de que la comparación de los EEFF no fue mayormente afectada y si lo fue, que sea informada.

### 6.2. Con respecto al dictamen del auditor:

- No es necesario que éste haga referencia en que hay uniformidad ya que sólo corresponderá que se refiera a ella cuando no se hubiera observado la misma. En ese caso deberá exponer la excepción.
- La redacción de la salvedad por falta de uniformidad debe contener:
  - ✓ una descripción clara del cambio,
  - ✓ las razones que lo motivan,
  - ✓ sus efectos cuantitativos,
  - ✓ así como una manifestación de si está o no de acuerdo con el cambio.
  - ✓ Cuando la salvedad estuviera contenida en la nota a los EEFF, esto excusa al auditor de incluirlas en su informe pero deberá indicar tal situación y remitirse a la nota respectiva.

## 7. Ejemplos de Dictámenes

A continuación se muestran algunos ejemplos de los dictámenes o informes de auditoría más usuales:

1. Sin salvedades o limpio.
2. Favorable con salvedad (Informe del auditor con salvedades indeterminadas por incertidumbres o sujeción de una parte de la información a hechos futuros. Efecto eventual significativo).
3. Dictamen adverso o negativo (Informe del auditor con salvedades determinadas por desvíos en criterios de valuación. Criterios que difieren de los admitidos por las normas de contabilidad con efecto muy significativo).
4. Abstención de opinión (Informe del auditor con salvedades indeterminadas por limitaciones en el alcance del trabajo del auditor. Limitación muy significativa)
5. Certificación de Estados Financieros.

## 7.1. Sin Salvedades o Limpio

### **Ejemplo 1: Dictamen de Auditoría, Sin Salvedades, de un solo periodo**

B & B Auditores  
Bolívar E-1853  
Tel/Fax: 591-4-66-44327055  
www.byb.com.bo  
Tarija, Bolivia

#### DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores

Presidente y Miembros del Directorio

Cía. Alpha Phi Chi S.A.

Tarija, Bolivia

Hemos examinado el balance general de Compañía Alpha Phi Chi S.A. al 31 de diciembre de 20X0, y los correspondientes estados de ganancias y pérdidas; utilidades retenidas y cambios en la situación financiera (flujos de efectivo) por el ejercicio terminado en esa fecha que se acompañan. Estos estados financieros son responsabilidad de la Gerencia de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basados en nuestra auditoría.

Efectuamos nuestro examen de acuerdo con Normas de Auditoría emitidas por el Colegio de Auditores de Bolivia con las bases contenidas en las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Estas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría para obtener razonablemente seguridad respecto a si los estados financieros están libres de presentaciones incorrectas significativas. Una auditoría incluye examinar sobre una base de pruebas, evidencias que sustenten los importes y revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones significativas hechas por la gerencia, así como también evaluar la presentación de los estados financieros en su conjunto. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todo aspecto significativo, la situación patrimonial y financiera de la Compañía Alpha Phi Chi S.A al 31 de diciembre de 20X0, los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera (flujos de efectivo) por el ejercicio terminado en esa fecha de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Tarija, Bolivia

24 de marzo de 20X1

B & B Auditores

Firma (socio responsable de los auditores)

Matrícula CAUB 1517

**Ejemplo 2: Dictamen de Auditoría, Sin Salvedades, de dos gestiones**

DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores  
Presidente y Miembros del Directorio  
Cía. Alpha Phi Chi S.A.  
Tarija, Bolivia

Hemos auditado el adjunto balance general de la Cía. Alpha Phi Chi S.A. al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, y los estados de resultados, de variación de patrimonio neto y de flujos de efectivo por los años que terminaron en esas fechas. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre esos estados financieros con base en nuestra auditoría.

Nuestro examen fue efectuado de acuerdo con Normas de Auditoría emitidas por el Colegio de Auditores de Bolivia con las bases contenidas en las Normas Internacionales de Auditoría de la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Tales normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el objeto de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, sobre la base de pruebas selectivas, de evidencias que respaldan las cifras y las informaciones expuestas en los estados financieros, incluyendo una evaluación de las normas contables aplicadas, las estimaciones significativas hechas por la gerencia de la Sociedad y la presentación general de los estados financieros. Consideramos que la auditoría que hemos practicado proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los mencionados estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la posición financiera de la Cía. Alpha Phi Chi S.A. al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, y de los resultados de sus operaciones, la variación de su patrimonio neto y sus flujos de efectivo, por los años que terminaron en esas fechas, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados PCGA y Normas Internacionales de Contabilidad, aplicables en Bolivia.

Tarija, Bolivia  
12 de abril de 20X2  
B & B Auditores

## 7.2. Favorable con Salvedad

### **Ejemplo 3. Dictamen de Auditoría, con salvedad, sin modificar el resultado del ejercicio**

#### DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores  
Presidente y Miembros del Directorio  
Cía. Alpha Phi Chi S.A.  
Tarija, Bolivia

Hemos examinado los estados de situación patrimonial de la Cía. Alpha Phi Chi S.A. al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, y los correspondientes estados de resultados, de evolución del patrimonio neto y de flujos de efectivo, por los ejercicios terminados en esas fechas. La preparación de los mencionados estados contables es responsabilidad de la administración de la empresa. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre dichos estados contables, basada en la auditoría que practicamos.

Nuestro examen fue realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en la República de Bolivia. Tales normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el objeto de obtener una seguridad razonable de que los estados contables estén exentos de errores significativos. Una auditoría comprende el examen, en base a pruebas selectivas de evidencias que respaldan las cifras y las informaciones expuestas en los estados contables, incluyendo una evaluación de las normas contables aplicadas, las estimaciones significativas hechas por la administración de la empresa y la presentación general de los estados contables. Consideramos que las auditorías que hemos practicado proporcionan una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

Alke Co. nos informa, en respuesta al pedido de confirmación de saldo, una cuenta por cobrar a Cía. Alpha Phi Chi S.A. de US\$. 100.000 (equivalente aproximadamente a Bs. 700.000). Cía. Alpha Phi Chi S.A. solo registra una deuda de Bs 650.000. A la fecha de nuestro informe la administración de la empresa no nos ha entregado la correspondiente conciliación de los saldos.

En nuestra opinión, excepto por el ajuste que pudiera surgir del hecho comentado en el párrafo anterior, los estados contables mencionados en el párrafo 1 presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación patrimonial y financiera de Cía. Alpha Phi Chi S.A. al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, los resultados de sus operaciones, las variaciones del patrimonio neto y sus flujos de efectivo, por los ejercicios finalizados en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados PCGA y Normas Internacionales de Contabilidad, aplicables en Bolivia.

Tarija, Bolivia  
12 de abril de 20X2  
B & B Auditores

**Ejemplo 4: Dictamen de Auditoría, con varias salvedades, que modifican el resultado del ejercicio**

DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores  
Presidente y Miembros del Directorio  
Cía. Alpha Phi Chi S.A.  
Tarija, Bolivia

1. Hemos efectuado una auditoría al Balance General de Cía. Alpha Phi Chi S.A. al 31 de diciembre de 20X1 y a sus correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio Neto y de Flujos de Efectivo y las notas aclaratorias a los estados contables correspondientes, por el ejercicio terminado en esa fecha. La preparación de dichos estados contables y sus notas es responsabilidad de la administración de Cía. Alpha Phi Chi S.A. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre los mismos, basados en la auditoría que efectuamos.

2. Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en la República de Bolivia y las Normas Internacionales de Auditoría. Tales normas requieren que planifiquemos y realicemos la auditoría con la finalidad de obtener seguridad razonable que los estados contables no contengan errores importantes. Una auditoría comprende el examen basado en comprobaciones selectivas de evidencias que respaldan los importes y las divulgaciones reveladas en los estados contables. Una auditoría también comprende una evaluación de los principios de contabilidad aplicados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de Cía. Alpha Phi Chi S.A.; así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

3. Al 31 de diciembre de 20X1, la sociedad ha omitido el registro de aproximadamente Bs 25 millones en concepto de facturas por cobrar a las empresas que obtuvieron de parte de Cía. Alpha Phi Chi S.A. venta de servicios como clientes importantes, debido a que adoptó como política registrar sus ingresos por el método de lo percibido y no por el devengado, contraviniendo de esta manera las Normas Internacionales de Contabilidad y la Normativa Legal al respecto.

4. Debido a que existen errores en el cálculo del revalúo y la depreciación del ejercicio, la sociedad ha cargado a resultados en concepto de depreciación del año Bs 14 millones de más, originando de esta manera un mayor cargo a resultados por este mismo importe.

5. Teniendo en consideración lo mencionado en los párrafos 3 y 4 que preceden, el resultado del ejercicio se encuentra subvaluado en Bs39 millones, aproximadamente; el que de haberse corregido arrojaría una utilidad de Bs225 millones, aproximadamente.

6. En nuestra opinión, excepto por el efecto de los hechos mencionados en los párrafos anteriores y que se resumen en el párrafo 5, los estados contables que se acompañan presentan razonablemente en todos sus aspectos de importancia, la situación patrimonial y financiera de Cía. Alpha Phi Chi S.A al 31 de diciembre de 20X1 y los resultados de sus operaciones, por el año terminado en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados PCGA y Normas Internacionales de Contabilidad, aplicables en Bolivia.

7. Los estados contables al 31 de diciembre de 20X0 fueron examinados por otros auditores independientes, quienes en fecha 25 de febrero de 20X1 han emitido un dictamen con salvedades debido a errores en el cálculo del revalúo y depreciación acumulada.

Tarija, Bolivia  
14 de abril de 20X2  
B & B Auditores

**Ejemplo 5: Dictamen de Auditoría, con salvedades por desviaciones en la aplicación de las normas de información financiera**

DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores  
Presidente y Miembros del Directorio  
Cía. Alpha Phi Chi S.A.  
Tarija, Bolivia

1. Hemos examinado el Balance General de Cía. Alpha Phi Chi S.A. al al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, y sus correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio Neto y de Flujos de Efectivo y las notas aclaratorias a los estados contables correspondientes, por los ejercicios terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados contables y sus notas es responsabilidad de la administración de Cía. Alpha Phi Chi S.A. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre los mismos, basados en la auditoría que efectuamos.

Nuestro examen fue realizado de acuerdo a 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 soportan las cifras y revelaciones de los estados financieros; así mismo, incluye la evaluación de las Normas de Información Financiera utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para fundamentar nuestra opinión.

Según se explica en la Nota 5 a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 20X1 y 20X0 no incluyen saldos que se consideran de dudosa recuperación por Bs34.500 y Bs43.200, respectivamente.

En nuestra 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 la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1 los resultados de sus operaciones, las variaciones del patrimonio neto y sus flujos de efectivo, por los ejercicios finalizados en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados PCGA y Normas Internacionales de Contabilidad, aplicables en Bolivia.

En nuestra opinión, excepto por el ajuste que pudiera surgir del hecho comentado en el párrafo anterior, los estados contables mencionados en el párrafo 1 presentan razonablemente en todos los aspectos importantes, la situación patrimonial y financiera de Cía. Alpha Phi Chi S.A. al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, los resultados de sus operaciones, las variaciones del patrimonio neto y sus flujos de efectivo, por los ejercicios finalizados en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados PCGA y Normas Internacionales de Contabilidad, aplicables en Bolivia.

Tarija, Bolivia  
12 de abril de 20X2  
B & B Auditores

**Ejemplo 6: Dictamen de Auditoría, con salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado**

DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores  
Presidente y Miembros del Directorio  
Cía. Alpha Phi Chi S.A.  
Tarija, Bolivia

1. Hemos examinado el Balance General de Cía. Alpha Phi Chi S.A. al al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, y sus correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio Neto y de Flujos de Efectivo y las notas aclaratorias a los estados contables correspondientes, por los ejercicios terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados contables y sus notas es responsabilidad de la administración de Cía. Alpha Phi Chi S.A. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre los mismos, basados en la auditoría que efectuamos.

2. Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, nuestro examen fue realizado de acuerdo a 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 soportan las cifras y revelaciones de los estados financieros; así mismo, incluye la evaluación de las Normas de Información Financiera utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para sustentar nuestra opinión.

3. Debido a que fuimos contratados como auditores de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no presenciamos los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pudimos satisfacernos, a través de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio.

4. En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiésemos haber determinado si hubiéramos presenciado los inventarios físicos, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Cía. Alpha Phi Chi S.A. al al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el patrimonio neto, y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las normas de información financiera.

Tarija, Bolivia  
12 de abril de 20X2  
B & B Auditores



### 7.3 Dictamen Adverso o negativo

#### **Ejemplo 7: Dictamen de Adverso o Negativo**

##### DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores  
Presidente y Miembros del Directorio  
Cía. Alpha Phi Chi S.A.  
Tarija, Bolivia

1. Hemos examinado el Balance General de Cía. Alpha Phi Chi S.A. al al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, y sus correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio Neto y de Flujos de Efectivo y las notas aclaratorias a los estados contables correspondientes, por los ejercicios terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados contables y sus notas es responsabilidad de la administración de Cía. Alpha Phi Chi S.A. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre los mismos, basados en la auditoría que efectuamos.

2. Nuestro examen fue realizado de acuerdo a 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 soportan las cifras y revelaciones de los estados financieros; así mismo, incluye la evaluación de las Normas de Información Financiera utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para sustentar nuestra opinión.

3. Como se menciona en la Nota 14, 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 no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios.

4. En nuestra opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación de la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de la Cía. Alpha Phi Chi S.A. al al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1 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.

Tarija, Bolivia  
12 de abril de 20X2  
B & B Auditores

#### 7.4. Dictamen con Abstención de Opinión

##### **Ejemplo 8: Dictamen con Abstención de Opinión por salvedad determinada**

###### DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores  
Presidente y Miembros del Directorio  
Cía. Alpha Phi Chi S.A.  
Tarija, Bolivia

1. Fuimos contratados para examinar el Balance General de Cía. Alpha Phi Chi S.A. al al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, y sus correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio Neto y de Flujos de Efectivo y las notas aclaratorias a los estados contables correspondientes, por los ejercicios terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados contables y sus notas es responsabilidad de la administración de Cía. Alpha Phi Chi S.A. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre los mismos, basados en la auditoría que efectuamos.

2. Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, nuestro examen fue realizado de acuerdo a 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 soportan las cifras y revelaciones de los estados financieros; así mismo, incluye la evaluación de las Normas de Información Financiera utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

3. Nuestro examen reveló que el saldo de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de de 20X0 y 20X1, que ascienden a Bs 145.000 y 187.600 respectivamente y que representan un 60% de los activos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

4. Debido a la limitación en el alcance de nuestro 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, nos abstenemos de expresar una opinión sobre los estados financieros de la Cía. Alpha Phi Chi S.A. al 31 de diciembre de de 20X0 y 20X1 y por el año terminado en esas fechas, considerados en su conjunto.

Tarija, Bolivia  
12 de abril de 20X2  
B & B Auditores

**Nota:** Adviértase que el final del párrafo 2 no contiene la expresión:

**Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para sustentar nuestra opinión.**

Que si la incluyen los ejemplos anteriores de opinión

**Ejemplo 9: Dictamen con Abstención de Opinión por Restricción en el alcance de la tarea**

DICTAMEN DE LOS AUDITORES INDEPENDIENTES

A los Señores  
Presidente y Miembros del Directorio  
Cía. Alpha Phi Chi S.A.  
Tarija, Bolivia

1. Fuimos contratados para examinar el Balance General de Cía. Alpha Phi Chi S.A. al al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, y sus correspondientes Estados de Resultados, de Cambios en el Patrimonio Neto y de Flujos de Efectivo y las notas aclaratorias a los estados contables correspondientes, por los ejercicios terminados en esas fechas. La preparación de dichos estados contables y sus notas es responsabilidad de la administración de Cía. Alpha Phi Chi S.A. Nuestra responsabilidad consiste en emitir una opinión sobre los mismos, basados en la auditoría que efectuamos.

2. Nuestro examen fue realizado de acuerdo a las Normas de Auditoría vigentes, excepto que no hemos podido obtener evidencias válidas y suficientes, ni hemos podido comprobar por otros medios alternativos, acerca de la existencia, pertenencia e integridad de ciertas partidas que componen el rubro "Créditos por Ventas" por Bs 189.000 y que representan el 85% del mismo. Además, no nos fue posible obtener la confirmación de un pasivo registrado por la Sociedad por Bs 74.200 que compone el rubro "Deudas Comerciales", ni pudimos satisfacernos mediante otros procedimientos alternativos.

3. Las normas de auditoría requieren que el auditor planifique y desarrolle la auditoría para formarse una opinión acerca de la razonabilidad de la información significativa que contengan los estados contables considerados en su conjunto, preparados de acuerdo con normas contables profesionales. Una auditoría incluye examinar, sobre bases selectivas, los elementos de juicio que respaldan la información expuesta en los estados contables y no tiene por objeto detectar delitos o irregularidades intencionales; así mismo, incluye, evaluar las normas contables utilizadas y como parte de ellas la razonabilidad de las estimaciones de significación hechas por la Administración.

4. Debido al efecto muy significativo que las limitaciones en el alcance señaladas en el primer párrafo del apartado 2 poseen sobre la información contenida en los estados contables de Cía. Alpha Phi Chi S.A. en su conjunto, nos abstenemos de emitir opinión acerca de los referidos estados detallados en el apartado 1.

Tarija, Bolivia  
12 de abril de 20X2  
B & B Auditores

M.Sc. PEDRO BEJARANO V.

## Referencias Bibliográficas

- NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA:
  - NIA 260 Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados de mando
  - NIA 700 Revisada El Dictamen del auditor independiente sobre un juego de estados financieros de propósito general
  - NIA 701 Modificaciones al Dictamen del auditor independiente
  - NIA 800 El Dictamen del auditor sobre compromisos de auditoría con propósito especial
- COLEGIO DE AUDITORES DE BOLIVIA CAUB
  - Norma de Auditoría NA-2 Normas relativas a la emisión del dictamen. Del Consejo Técnico de Auditoría y Contabilidad; Aprobada por el CAUB
- FONSECA LUNA Oswaldo. Dictámenes de Auditoría. Lima. Edit. IICO. 2009
- MENDIVIL ESCALANTE Víctor Manuel. Práctica Elemental de Auditoría. México D.F. Edit. Cengage Learning Editores. 2010
- MADARIAGA Juan Ma.; Manual Práctico de Auditoría; Edit. Deusto; Barcelona; 2004
- SANCHEZ CUIEL Gabriel; Domínguez Morán María de Lourdes Auditoría de Estados Financieros: Práctica Moderna Integral. México DF. Edit. Pearson Educación. 2006