



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN**



**" LA IMPORTANCIA DE LAS SALVEDADE EN EL
DICTAMEN DE LOS ESTADOS
FINANCIEROS "**

TRABAJO DE SEMINARIO

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA**

P R E S E N T A :

MARCO ANTONIO GONZALEZ SANCHEZ

ASESOR: C.P. JUAN CORTES GUTIERREZ

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEXICO

1995

FALLA DE ORIGEN



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: OFICIO DE TERMINACION
DE LA PRUEBA ESCRITA.

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
PRESENTE

ATN: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S.-C.

Con base en los art. 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes, informo a ud., que ha sido concluido el trabajo de seminario : Auditoría Fiscal. "La importancia de las salvedades en el dictamen de los estados financieros"

que presenta el pasante: Marco Antonio González Sánchez
con número de cuenta: 7515939-1 para obtener el TITULO de:
Licenciado en Contaduría

Bajo mi asesoría, cubriendo los requisitos académicos.

ATENTAMENTE

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautilán Izcalli, Edo. de Méx., a 5 de enero de 1995.

C.P. Juan Cortés Gutiérrez
NOMBRE Y FIRMA DEL ASESOR

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

[Firma]
No./Bo.
DEPARTAMENTO DE EXAMENES
PROFESIONALES

EXAMENES PROFESIONALES

A Dios

*Por darme el ser y permíirme estar con
las personas que amo.*

A la U.N.A.M.

*Por haberme dado la oportunidad de realizar
una de mis metas, la formación profesional.*

Especialmente a la FES-C

*Porque en ella me fue posible recibir los
conocimientos y preparación profesional.*

A mi Asesor

C.P. Juan Cortés Gutiérrez. con gran admiración y respeto por compartir sus conocimientos y consejos.

A mis padres

Con gran cariño y respeto a mis padres que siempre han sido un ejemplo gracias por el amor y la confianza que me han brindado.

Tomás y Leonor

A mi esposa

Por su gran amor y apoyo incondicional en todos los momentos de nuestras vidas.

Juanita

A mis hijas

**Porque gracias a ellos que son un motivo
de superación, mis tesoros.**

Tania y Magali

A mis hermanos

**Con un enorme cariño por el apoyo que siempre me
han brindado.**

**Alma, Silvia, Victor,
Rocio y Norma**

INDICE

INTRODUCCION	1
CAPITULO I AUDITORIA	
1.1.- ANTECEDENTES	4
1.2.- CONCEPTO	5
1.3.- TIPOS DE AUDITORIA	6
1.4.- NORMAS DE AUDITORIA	8
1.5.- TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	13
CAPITULO II EL DICTAMEN	
2.1.- CONCEPTO	18
2.2.- OBJETIVO	18
2.3.- CLASIFICACION	19
2.4.- CONTENIDO	21
CAPITULO III SALVEDADEES	
3.1.- CONCEPTO	24
3.2.- OBJETIVO	24
3.3.- CLASIFICACION	25
3.4.- PRESENTACION	28
CONCLUSIONES	30
BIBLIOGRAFIA	32

INTRODUCCION

Se considera de gran importancia la opinión que emite el Contador Público a través del dictamen de los Estados Financieros los cuales reflejan la situación financiera y los resultados de una entidad por lo que se considera necesario efectuar Auditorías a fin de conocer la razonabilidad de las cifras que muestran sus Estados Financieros.

La revisión efectuada por el Contador Público independiente es efectuada en base a normas, procedimientos y técnicas de auditoría mediante la aplicación de éstas obtendrá la confiabilidad y certeza de que su dictamen dará confianza a la entidad, socios, proveedores, acreedores y al público en general que este interesado en estos.

El dictamen del Contador Público puede presentarse de las siguientes formas: Dictamen limpio o sin salvedad, dictamen con salvedades, dictamen con abstención de opinión o dictamen con opinión negativa esto en base a las situaciones o inconvenientes que haya encontrado durante la Auditoría.

El análisis de ésta investigación titulada "La Importancia de las Salvedades en el Dictamen de los Estados Financieros" se integra de tres capítulos los cuales se describen en forma breve a continuación.

En el primer capítulo se mencionan los antecedentes y concepto de la Auditoría así como los diferentes tipos de auditoría, también las bases fundamentales como son las Normas Técnicas y Procedimientos de Auditoría. El segundo capítulo es referente al dictamen su conceptualización objetivo de éste su clasificación y contenido. Por último el capítulo tercero se presenta el dictamen con salvedades en el cual se hace mención de su concepto, objetivo, enmarca las clasificaciones de las diferentes situaciones por las que se puede presentar un dictamen con salvedades y la forma de presentación del dictamen con salvedades.

Esta investigación tiene como propósito servir como orientación a aquellos lectores que tengan interés en el tema.

CAPITULO I.- AUDITORIA

1.1. ANTECEDENTES

La auditoría ha sido practicada durante el transcurso de la historia del comercio y las finanzas gubernamentales.

A partir de la edad media y a través de la revolución industrial, el objeto de estas auditorías era determinar si las personas que tenían la responsabilidad fiscal en el gobierno y el comercio estaban actuando y proporcionando informes honestos.

A la Gran Bretaña se le considera la cuna de la auditoría, tuvo un gran crecimiento de empresas durante la revolución industrial y posterior a ella.

Las sociedades anónimas se convirtieron en la forma predominante de organización por lo que se desarrollaron mejores sistemas de contabilidad sistematizados, por lo cual se hizo necesario para los accionistas verificar los informes y registros de sus compañías, quienes empezaron a solicitar informes de auditoría.

La auditoría fue introducida a los Estados Unidos, y los contadores de este país adoptaron el modelo Británico de información esto condujo en el siglo XIX la existencia de una gran diversidad de auditorías que comprendían las de balance general hasta las de análisis detallado de todas las cuentas de una compañía.

En México el 11 de septiembre de 1917 se constituyó por parte de los profesionistas la Asociación de Contadores, Titulados la cual fue modificada el 6 de octubre de 1923 con el nombre de Contadores Públicos Titulados en México y dándole una personalidad jurídica a la asociación mediante escritura pública el 19 de febrero de 1925.

Por último volvió a cambiar de nombre por el que lleva en la actualidad siendo este Instituto Mexicano de Contadores Públicos mediante asamblea extraordinaria el 12 de septiembre de 1955.

1.2 CONCEPTO

Se mencionan a continuación varias definiciones de auditoría:

"Es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los Estados Financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de la contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los Estados Financieros emanados de ellas". (1)

"Es el examen de información por parte de una tercera persona, distintas de la que la preparó y del usuario, con la intención de establecer su razonabilidad dando

a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que tal información posee".(2)

En base a las definiciones anteriores considero que Auditoría es el examen que el Contador Público efectúa a los estados financieros con el objeto de verificar la veracidad que presentan los registros de los Estados Financieros y así emitir su opinión.

1.3 TIPOS DE AUDITORIA

La auditoría se ha clasificado en cuanto al tipo de auditor que la desempeña o sea que es desarrollada por contadores públicos; independientes o por los mismos empleados de la empresa.

Auditoría externa: es aquella que se realiza por contadores públicos independientes para expresar una opinión sobre la información examinada por estos.

Auditoría interna: es aquella efectuada por los mismos funcionarios de la empresa dirigiendo su Informe a la dirección de ésta.

(2) Auditoría un Nuevo Enfoque, Carlos A. Slosse, Juan Carlos Gordicz, Cuarta Edición, México, D.F., Ed. ECASA, Octubre 1987

También se le a clasificado en cuanto al tipo de auditoría

- *Fiscal*
- *Financiera*
- *Administrativa*
- *Operacional*
- *Especiales*

Fiscal.- *Es aquella revisión efectuada por entidades gubernamentales con la finalidad de determinar la veracidad de las cifras contenidas en declaraciones de los contribuyentes y el correcto pago de sus impuestos.*

Administrativos.- *Es un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento gubernamental; o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que de a sus recursos humanos y materiales. (3)*

Es practicada con la finalidad de determinar la eficiencia con que se desarrolla la empresa.

Operacional.- *Es un examen estructurado de programas de acción, organizaciones, actividades o segmentos operativos de una entidad pública o*

(3) Auditoría Administrativa, William P. Leonard. 13a. Impresión, octubre 1985, editorial Diana.

privada, con el propósito de evaluar e informar sobre la utilización, de manera económica y eficiente, de sus recursos y el logro de sus objetivos. (4)

Financiera.- *Es el examen de los registros contables de la empresa, así como el estudio y evaluación del control interno mediante la aplicación de técnicas y procedimientos utilizados con la finalidad de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.*

Especiales.- *Es la que por razones fuera de lo normal, se efectúan fuera de tiempo o bien, se revisa solo un rubro de los Estados Financieros o un aspecto o área de la empresa.*

1.4 NORMAS DE AUDITORIA

Existen ciertos requisitos fundamentales para el Contador Público relativo a su persona y al trabajo que desarrolla a los cuales se les ha denominado Normas de Auditoría.

Según se describe en el boletín 1010 de Normas y Procedimientos de Auditoría, las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la

(4) Auditoría un Nuevo Enfoque Empresarial, Carlos A. Slosse, Juan C. Gordicz, 2a. Edición 1993, Ed. Macchi.

personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de ese trabajo.

Las normas de auditoría se clasifican en: (5)

- a) Normas personales*
- b) Normas de ejecución de trabajo*
- c) Normas de información*

NORMAS PERSONALES

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

Entretenimiento técnico y capacidad profesional

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título

(5) Normas y Procedimientos de Auditoría, Décimo cuarta Edición, México, D.F., Enero 1994, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

profesional legalmente expedito y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

Cuidado y diligencia profesionales

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

Independencia

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuada, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

Planeación y supervisión

El trabajo de auditoría debe ser planteado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

Estudio y evaluación del control interno

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Obtención de evidencia suficiente y competente

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

NORMAS DE INFORMACION

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe, mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados

financieros para presentarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o el dictamen tiene para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación.

Aclaración de la relación con Estados o Información Financiera y expresión de opinión

En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado como estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

Bases de opinión sobre estados financieros.

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a) *fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.*
- b) *dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.*
- c) *la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada a suficiente para su razonable interpretación.*

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los Estados Financieros.

Considero que estas normas representan una guía sobre la cual se debe basar durante el desarrollo de la auditoría y mediante su cumplimiento estaremos realizando una revisión con un alto grado de profesionalismo y cumplimiento con los requisitos de calidad inherentes al auditor.

1.5.- TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros. (5)

El auditor no puede fundamentar su opinión en una sola prueba por lo que es necesario aplicar varias técnicas, ya sea en forma simultánea o sucesiva, por lo que la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., en su boletín 5010 propuso la siguiente definición y clasificación.

TECNICAS DE AUDITORIA

Son los procedimientos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Las técnicas de auditoría son: (5)

1.- ESTUDIO GENERAL.- *Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.*

(5) Normas y Procedimientos de Auditoría, Décimo cuarta Edición, México, D.F., Enero 1994, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

2.- **ANALISIS:-** Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyen unidades homogéneas y significativas.

3.- **INSPECCION.-** Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

4.- **CONFIRMACION.-** 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, de informar de una manera válida sobre ella.

5.- **INVESTIGACION.-** Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

6.- **DECLARACION.-** Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa .

7.- **CERTIFICACION.-** Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

8.- OBSERVACION.- *Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.*

9.- CALCULO.- *Verificación matemática de alguna partida.*

Las técnicas y procedimientos de auditoría son las herramientas apropiadas que deben ser aplicadas por el auditor durante su examen a las partidas o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los Estados Financieros, y así poder obtener información verídica para poder emitir una opinión verdaderamente profesional.

CAPITULO II.- EL DICTAMEN

2.1.- CONCEPTO

El dictamen es el documento en el cual consta el trabajo que desempeña y la expresión concisa de la opinión del contador público, acerca de la razonabilidad de los estados financieros y los resultados obtenidos por una determinada entidad, de conformidad con los preceptos profesionales que son los principios de contabilidad generalmente aceptados, es la culminación del trabajo de auditoría desarrollado por el contador público de acuerdo a las normas inherentes a su profesión, mediante el cual dará confiabilidad al público en general sobre la información que presente.

2.2. OBJETIVO

De acuerdo con el boletín 4010 de Normas y Procedimientos de Auditoría, la finalidad del examen a los estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera de una empresa de acuerdo con los principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

Se dice que la opinión del auditor por ser independiente a la administración de la entidad, y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros dictaminados.

Los objetivos más importantes de la dictaminación de estados financieros son:

- a) *Opinar acerca de la razonabilidad que reflejan las cifras y operaciones contables financieras que se muestran en los estados financieros.*
- b) *Servir como medio de apoyo a la administración de la empresa para la localización de desviaciones.*
- c) *La planeación de operaciones futuras.*
- d) *Dar confianza a los socios o accionistas y al público en general de la seguridad de sus inversiones en la entidad.*
- e) *Servir de apoyo a las entidades gubernamentales en la verificación del cumplimiento de las obligaciones y disposiciones de carácter legal.*

2.3.- CLASIFICACION

Al concluir el examen a los estados financieros, el contador público debe estar satisfecho de su trabajo y con la suficiente certeza de que dichos estados financieros sean presentados correctamente.

El auditor expresa su opinión sobre la razonabilidad que los estados financieros reflejan.

Los diferentes dictámenes que de acuerdo a las circunstancias el contador público puede emitir su opinión son:

1.- DICTAMEN LIMPIO O SIN SALVEDADES

Es cuando la revisión se realiza sin limitaciones y por lo tanto los resultados que se obtienen soportan ampliamente la razonabilidad de las cifras examinadas, y el auditor se ha formado una opinión en base a un examen de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, así como la aplicación de los principios contables en relación al año anterior.

2.- DICTAMEN CON SALVEDADES

Este dictamen es como resultado de las limitaciones que el contador público tiene al realizar una revisión, al no poder aplicar un procedimiento que se considera necesario para que su examen este de acuerdo con las normas de auditoría. Y esto trae como consecuencia la emisión de un informe con salvedad.

3.- DICTAMENES CON ABSTENCION DE OPINION

Este tipo de dictamen se origina cuando el auditor ha sido limitado en forma tal que no pudo obtener los elementos de juicio válidos y suficientes para expresar una opinión profesional sobre los estados financieros, como consecuencia trae la necesidad de emitir un informe con abstención de opinión al no poderlo hacer con salvedades indeterminadas que no permitan dar una opinión profesional. Sin embargo el auditor deberá en su informe profesional proporcionar ampliamente las razones que lo llevaron a decidir a emitir un dictamen con abstención de opinión.

4.- DICTAMEN CON OPINION NEGATIVA

El auditor deberá expresar una opinión negativa o adversa cuando al concluir su revisión encuentra que los estados financieros no se apegaron a los principios de contabilidad generalmente aceptados y las desviaciones son de suma importancia, que la expresión de una opinión con salvedades no sería la apropiada. Sin embargo el contador público al emitir este tipo de dictamen no le quita la responsabilidad de mencionar todas las salvedades derivadas de limitaciones en la revisión practicada, además de que el auditor deberá incluir en el informe las razones por las cuales los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera de la entidad.

2.4.- CONTENIDO

El contenido del dictamen por lo general consta de 2 párrafos:

1.- El párrafo del alcance

"He examinado el balance general de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19_____. Dicho estado financiero es responsabilidad de la administración de la Compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros

de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias." (6)

El párrafo del alcance, el auditor identifica los estados financieros dictaminados e indica la naturaleza del examen practicado, estableciendo al final del párrafo los procedimientos aplicados.

2.- El párrafo de la opinión.

"En mi opinión, el balance general antes mencionado, presenta razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19____, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y que fueron aplicados sobre bases consistentes con los del año anterior" (6)

En el párrafo de la opinión básicamente se hacen 3 afirmaciones:

- a) *La de que los estudios financieros presentan de un modo razonable la situación financiera de los resultados de las operaciones de la empresa.*
- b) *La de que los estados financieros están basados en principios de contabilidad generalmente aceptados.*
- c) *La de que dichos principios de contabilidad han sido aplicados sobre bases consistentes en los ejercicios anteriores.*

(6) Manual de Informes del Auditor, Edición 1993, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

CAPITULO III.- SALVEDADES

3.1. CONCEPTO

KOHLER, es un diccionario para contadores define la salvedad como: "La declaración en el informe de un auditor, llamando la atención sobre cualquier limitación importante en relación a su examen.

Mancera Hermanos en su obra terminología para contadores señala: Salvedad es la excepción parcial a alguna de las afirmaciones genéricas que el contador público hace en su dictamen de auditoría junto con una transparencia que tiene sobre las partidas de los estados financieros.

De lo anterior podemos definir que una salvedad es una excepción parcial a una limitante a la opinión que se ha formado el contador público sobre alguna partida de los estados financieros.

3.2. OBJETIVO

El objetivo de las salvedades es expresar las razones de importancia que las originaron, y se deben de mostrar en el cuerpo del dictamen después de la expresión "en mi opinión", la frase "excepto por", enunciando cada una de ellas.

3.3.- CLASIFICACION

Enmarcando las diferentes situaciones que pueden presentar durante la conclusión de la revisión de auditoría las salvedades las podemos clasificar de la siguiente manera.

A.- Limitaciones en el alcance del examen.

Estas salvedades se originan por causas ajenas al auditor o por ciertas características operativas de la empresa o por limitaciones impuestas por la administración de la entidad. Causando con esto que el auditor no pueda aplicar todos los procedimientos de auditoría que consideraba necesarios.

Dentro de este tipo de salvedades de limitaciones en el alcance encontramos las siguientes:

- A.1.- Falta de observación de inventarios físicos iniciales o finales.*
- A.2.- Cuentas no confirmadas*
- A.3.- Registros inadecuados o falta de información*
- A.4.- Cartas de abogados no obtenidas*
- A.5.- Debilidades importantes en la estructura del control interno*
- A.6.- Limitaciones en el alcance por el efecto del trabajo de otros auditores y de un especialista.*

A.7.- *Inversión en subsidiaria no auditada.*

A.8.- *Declaraciones de la administración no obtenidas.*

B.- *Desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad.*

El contador público al emitir su opinión sobre los estados financieros debe observar que fueron elaborados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, así como que la información presentada debe ser adecuada y suficiente para su razonable interpretación, por lo que si encontramos desviaciones en la aplicación, se deberán de identificar en que consisten, por lo que de acuerdo a lo anterior tenemos que las causas más comunes de salvedad por desviaciones son:

B.1.- *Valuación de inventarios*

B.2.- *Insuficiencia en estimaciones*

B.3.- *Pasivos no registrados*

B.4.- *Falta de revelación o revelaciones inadecuadas*

B.5.- *Cambios no justificados en la aplicación de principios de contabilidad.*

B.6.- *Falta de reconocimiento de los efectos de la inflación.*

B.7.- *Inversiones permanentes, consolidación y combinación de estados* financieros.*

C.- *Contingencias no cuantificables.*

Son las que afectan a la empresa por eventos económicos externos sobre los que existe incertidumbre en mayor o menor grado. Y de acuerdo al boletín C-12 de la Comisión las contingencias se clasifican en:

- *Las de carácter repetitivo que son susceptibles de medición en forma razonable a través de la experiencia y/o probabilidad.*
- *Las de carácter aislado en las que en un momento dado existen elementos de juicio, estimación y opinión que permitan medir dentro de límites razonables su resultado probable.*

Dentro de las más comunes salvedades tenemos:

C.1.- Problemas de negocios en marcha.

C.2.- Recuperación de activos.

C.3.- Incertidumbre por juicios y litigios.

D.- Consistencia, comparabilidad y ajustes a resultados de ejercicios anteriores.

La consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad nos permite hacer comparables las cifras de los estados financieros. No obstante, la evolución técnica y de los negocios mismos hacen necesarios y en ocasiones inevitables los cambios, por ello se presentan dos posturas que puede adoptar el contador público frente a un cambio en la aplicación de los principios de contabilidad.

- Que este de acuerdo con el cambio, cuando sea razonable y adecuado y
- Que no este de acuerdo con el cambio, cuando no sea justificado y resulte arbitrario.

Dentro de algunas de las salvedades de este tipo se encuentran:

- D.1.- *Inconsistencias*
- D.2.- *Cambios de estimaciones contables*
- D.3.- *Cambios aplicados retroactivamente*

3.4.- PRESENTACION

La forma de presentación del dictamen con salvedades es de la siguiente manera:

(6)

"He examinado el balance general de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19____ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por el año terminado en esa fecha. Dichos financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros

(6) *Manual de Informes del Auditor, Edición 1993, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.*

de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las _____ circunstancias, _____ excepto por _____

INICIA LA EXPLICACION DEL PORQUE DE LA SALVEDAD -

En _____ mi _____ opinión, _____ excepto por _____ como

se indica en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19_____, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y que fueron aplicados sobre bases consistentes con los del año anterior"

Como se puede apreciar el dictamen con salvedades en su forma de presentación no varía muchos de los otros tipos de dictamen, ya que las únicas diferencias son que en medio del párrafo del alcance y de opinión se agrega un párrafo explicativo resumido del porque de las salvedades, además de que en dichos párrafos de alcance y opinión se debe insertar las palabras "excepto por".

CONCLUSIONES

La actividad que más identifica al Contador Público Independiente como tal es la auditoría, cuya finalidad es obtener a través de un examen realizado conforme a los requisitos mínimos de calidad profesional y la aplicación de normas y procedimientos de auditoría, para conocer la razonabilidad que presentan los registros y los estados financieros y así poder dar una opinión profesional independiente, por lo que, la auditoría presta un servicio que es de gran importancia, no solamente a la empresa que la contrata, sino al público en general.

En base a lo anterior, el auditor emitirá una opinión, la cual dará credibilidad y confianza a los interesados en los estados financieros para que estos lleven a cabo la toma de decisiones más adecuadas para la entidad.

El dictamen es el documento formal en el cual esta plasmada la opinión del auditor referente al examen practicado, es decir, es la conclusión del trabajo realizado.

En algunas ocasiones el informe del auditor puede darse con salvedades, en cuyo contenido informa en el párrafo del alcance y de la opinión las limitaciones que tuvo para realizar la revisión y por tal motivo emite una opinión de esa naturaleza.

La importancia de las salvedades en el dictamen se determina en base a su juicio, experiencia profesional y a la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría así como de los principios de contabilidad generalmente aceptados, estos

nos indican que partidas financieras son importantes o no, es decir que impacta la razonabilidad de los estados financieros.

La inclusión de salvedades en el dictamen constituyen para el auditor una forma lícita de dar a conocer situaciones importantes que deben ser reveladas.

El auditor al incluir en su dictamen una salvedad está obligado a señalar todas las causas que lo obligaron a hacerlo.

Las salvedades significan una llamada de atención sobre algunas cifras en particular y que de alguna forma afectan a los Estados Financieros, por eso es importante que el auditor al emitir un dictamen con salvedad obtenga la evidencia suficiente y competente que respalde su opinión.

BIBLIOGRAFIA

- *Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, . Décimo cuarta Edición México, D.F.. Enero 1994*
- *Elementos de Auditoría, Víctor Manuel Mendivil Escalante. Cuarta Edición, México, D.F.. Ed. ECASA; Octubre 1987.*
- *Auditoría un Nuevo Enfoque Empresarial. Carlos A. Slosse, Juan Carlos Gordicz, 2a. Edición 1993. Ed. Macchi.*
- *Auditoría Administrativa, William P. Leonard, 13a. Impresión, octubre de 1985, Editorial Diana.*
- *Manual de Informes del Auditor, edición 1993, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.*
- *Tesis: Breves Comentarios sobre la Auditoría de Estados Financieros, Rosa María Olguín Morales, Edición 1993, UNAM*
- *Auditoría I. Editorial Soid S.A., C.P. Henoc Regalado Hernández*
- *Auditoría Conceptos y Métodos, John J. Willingham, Editorial Mc Graw Hill 1988.*

- *Principios de Auditoría, Walter B. Meigas, Editorial Diana 1977.*

- *Cuestiones Fundamentales de Auditoría, Enrique Fowler Newton, Editorial tesis 1989.*