

## 700. EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

### Introducción

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer guías y proporcionar lineamientos sobre la forma y contenido del dictamen del auditor, emitido como resultado de una auditoría practicada por un auditor independiente de los estados financieros de una entidad. Muchos de los lineamientos proporcionados pueden adaptarse a dictámenes del auditor sobre información financiera distinta de los estados financieros.

**El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros.**

Este análisis y evaluación incluye considerar si los estados financieros han sido preparados de acuerdo a un marco de referencia aceptable para informes financieros, ya sean las Normas Internacionales de Contabilidad (NICs) o normas o prácticas nacionales relevantes. Puede también ser necesario considerar si los estados financieros cumplen con los requerimientos legales y estatutarios.

**El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de opinión por escrito sobre los estados financieros tomados en conjunto como un todo.**

### Elementos básicos del dictamen del auditor

#### *Título*

**El dictamen del auditor deberá tener un título apropiado.**

#### *Destinatario*

**El dictamen del auditor deberá estar dirigido en forma apropiada según requieran las circunstancias del trabajo y las regulaciones locales.** El dictamen por lo regular se dirige a los accionistas o al consejo de directores de la entidad, cuyos estados financieros están siendo auditados.

#### *Entrada o párrafo introductorio*

**El dictamen del auditor deberá identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha y el período cubierto por los estados financieros.**

**El dictamen deberá incluir una declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la entidad y una declaración de que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría.**

Una ilustración de estos asuntos en un párrafo introductorio es:

“Hemos auditado el balance general que se acompaña de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20x1, junto con los correspondientes estados de resultados y de flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra

responsabilidad es expresar una opinión sobre esos estados financieros con base en nuestra auditoría.”

#### *Párrafo de alcance*

**El dictamen del auditor deberá describir el alcance de la auditoría declarando que fue conducida de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas o de acuerdo con normas o prácticas nacionales relevantes según sea apropiado.**

**El dictamen deberá incluir una declaración de que la auditoría fue planeada y realizada para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes.**

**El dictamen del auditor deberá describir la auditoría en cuanto incluye:**

- (a) examinar, sobre una base de pruebas selectivas, la evidencia para soportar los montos y revelaciones de los estados financieros;**
- (b) evaluar los principios de contabilidad usados en la preparación de los estados financieros;**
- (c) evaluar las estimaciones importantes hechas por la administración en la preparación de los estados financieros; y,**
- (d) evaluar la presentación general de los estados financieros.**

**El dictamen deberá incluir una declaración del auditor de que la auditoría proporciona una base razonable para su opinión.**

Una ilustración de estos asuntos en un párrafo de alcance es:

“Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría generalmente aceptadas (o referirse a las normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas normas requieren que planeemos y practiquemos la auditoría para obtener seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores importantes. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas selectivas, la evidencia que respalda las cifras y las revelaciones de los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión”.

#### *Párrafo de opinión*

**El párrafo de opinión en el dictamen del auditor deberá indicar claramente el marco de referencia para informes financieros usado para la preparación de los estados financieros (incluyendo la identificación del país de origen del marco de referencia para informes financieros cuando el marco de referencia usado no sean las Normas Internacionales de Contabilidad) y declarar la opinión del auditor sobre si los estados financieros están presentados razonablemente respecto de todo lo importante de acuerdo con dicho marco de referencia para informes financieros y, donde sea apropiado, si los estados financieros cumplen con los requisitos de ley y estatutarios.**

Una ilustración de estos asuntos en un párrafo de opinión sería:

“En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20x1, los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o título del marco de referencia para informes financieros con referencia al país de origen) (y cumplen con....)

#### *Fecha del dictamen*

**El auditor deberá fechar su dictamen el día de terminación de la auditoría.**

**Ya que la responsabilidad del auditor es dictaminar sobre los estados financieros, según fueron preparados y presentados por la administración, el auditor no deberá fechar el dictamen antes de la fecha en que los estados financieros sean firmados o aprobados por la administración.**

#### *Dirección del auditor*

**El dictamen deberá nombrar una ubicación específica, que ordinariamente es la ciudad donde el auditor mantiene la oficina que tiene responsabilidad por la auditoría.**

#### *Firma del auditor*

**El dictamen deberá ser firmado a nombre de la firma de auditoría, a nombre personal del auditor o de ambos, según sea apropiado.**

#### **El dictamen del auditor**

**Deberá expresarse una *opinión limpia* cuando el auditor concluye que los estados financieros están presentados razonablemente respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros identificado.** Una opinión limpia también indica implícitamente que han sido determinados y revelados, en forma apropiada en los estados financiero, cualquier cambio en principios de contabilidad o en el método de su aplicación, y los efectos consecuentes.

**La siguiente es una ilustración de todo el dictamen del auditor incorporando los elementos básicos expuestos antes, cuando se trata de una opinión limpia.**

### **DICTAMEN DEL AUDITOR**

#### **(DESTINATARIO APROPIADO)**

*Hemos auditado el balance general que se acompaña de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20x1 y los correspondientes estados de resultados y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría.*

*Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y practiquemos la auditoría para obtener seguridad razonable de*

que los estados financieros están libres de errores importantes. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas selectivas, la evidencia que soporta las cifras y las revelaciones en los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad utilizados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, respecto de todo lo importante la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20x1, y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o título del marco de referencia para informes financieros con referencia al país de origen) (y cumplen con....).

## **AUDITOR**

Fecha

Dirección

## **Dictámenes calificados**

*Asuntos que no afectan la opinión del auditor*

En ciertas circunstancias, el dictamen de un auditor puede calificarse añadiendo un párrafo de énfasis para hacer resaltar un asunto que afecta a los estados financieros, el cual se incluye en una nota a los mismos que analiza más extensamente la situación. Aumentar dicho párrafo de énfasis no afecta a la opinión del auditor. El párrafo debería, preferiblemente, incluirse después del párrafo de opinión y ordinariamente se referiría al hecho de que la opinión del auditor no contiene salvedad a este respecto.

**El auditor deberá calificar su dictamen añadiendo un párrafo para resaltar un asunto importante respecto de un problema de negocio en marcha.**

**El auditor deberá considerar calificar su dictamen añadiendo un párrafo si hay una incertidumbre importante (distinta de un problema de negocio en marcha), y cuya resolución depende de eventos futuros, los cuales pueden afectar a los estados financieros.** Una incertidumbre es un asunto cuyo resultado depende de acciones o eventos futuros, fuera del control directo de la entidad, pero que pueden afectar los estados financieros.

En seguida se presenta una ilustración de un párrafo de énfasis por una incertidumbre importante en el dictamen de un auditor:

“En nuestra opinión.... (las palabras siguientes son las mismas que se ilustran en el modelo anterior de opinión limpia).

*“Sin que represente una salvedad a nuestra opinión, llamamos la atención a la Nota X sobre los estados financieros. La Compañía es parte demandada en un juicio que alega infracción de ciertos derechos de patentes y que reclama regalías y daños punitivos. La Compañía ha presentado una contra demanda y están en desarrollo las audiencias preliminares y procedimientos de resultados de ambas acciones. El resultado final del asunto no puede ser determinado*

*actualmente y los estados financieros no incluyen provisión alguna para cualquiera obligación que pueda resultar”.*

Además del uso de un párrafo de énfasis para asuntos que afecten a los estados financieros, el auditor puede también calificar su dictamen usando un párrafo de énfasis, preferiblemente después del párrafo de opinión para informar sobre asuntos distintos de los que afectan a los estados financieros. Por ejemplo, si es necesaria una corrección a otra información en un documento que contenga estados financieros auditados y la entidad se niega a hacer la corrección, el auditor debería considerar incluir en su dictamen un párrafo de énfasis describiendo la inconsistencia. Puede también usarse un párrafo de énfasis cuando existen responsabilidades adicionales, legales ó estatutarias para dictaminar.

#### *Asuntos que sí afectan la opinión del auditor*

Un auditor quizá no pueda expresar una opinión limpia cuando exista alguna de las dos siguientes circunstancias y, a juicio de éste, el efecto del asunto sea o pueda ser importante para los estados financieros:

- a. Hay una limitación al alcance del trabajo del auditor; o
- b. Hay un desacuerdo con la administración respecto a la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros.

Las circunstancias descritas en (a) podrían llevar a una opinión con salvedad o a una abstención de opinión. Las circunstancias descritas en (b) podrían llevar a una opinión con salvedad o a una opinión adversa.

**Deberá emitirse una *opinión con salvedad* cuando el auditor concluye que no puede expresar una opinión limpia pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración o limitación en el alcance no es tan importante y omnipresente como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión. Una opinión con salvedad deberá expresarse como “excepto por” los efectos del asunto al que se refiere la salvedad.**

**Deberá expresarse una *abstención de opinión* cuando el posible efecto de una limitación en el alcance sea tan importante y omnipresente que el auditor no haya podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y consecuentemente no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros.**

**Deberá expresarse una *opinión adversa* cuando el efecto de un desacuerdo sea tan importante y omnipresente para los estados financieros que el auditor concluya que una salvedad al dictamen no sea adecuada para revelar la naturaleza engañosa o incompleta de los estados financieros.**

**Siempre que el auditor exprese una opinión que no sea limpia, deberá incluir en su dictamen una clara descripción de todas las razones sustantivas y, a menos que no sea factible, una cuantificación de los posibles efectos sobre los estados financieros.** Por lo común, esta información se expondría en un párrafo por separado precediendo al párrafo de la opinión o abstención de opinión, y puede incluir una referencia a una explicación más extensa, si la hay, en una nota sobre los estados financieros.

**Circunstancias que pueden dar como resultado una opinión distinta a una opinión limpia**

### *Limitación en el alcance*

A veces puede ser impuesta por la entidad una limitación en el alcance del trabajo del auditor (por ejemplo, cuando los términos del trabajo especifican que el auditor no llevará a cabo un procedimiento de auditoría que el auditor cree que es necesario). Sin embargo, cuando la limitación en los términos de un trabajo propuesto es tal que el auditor cree que existe la necesidad de expresar una abstención de opinión, el auditor normalmente no debería aceptar dicho trabajo limitado como un trabajo de auditoría, a menos que lo requieran los estatutos.

También, un auditor por estatutos no debería aceptar este trabajo de auditoría cuando la limitación infringe los deberes legales o estatutarios del auditor.

Una limitación en el alcance puede imponerse por las circunstancias (por ejemplo, cuando el momento del nombramiento es tal que el auditor no pueda observar el conteo de inventarios físicos). Puede también surgir cuando, en opinión del auditor, los registros contables de la entidad son inadecuados o cuando el auditor no puede llevar a cabo un procedimiento de auditoría que se cree que es necesario o deseable. En estas circunstancias, el auditor debería intentar llevar a cabo procedimientos supletorios para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para sustentar una opinión limpia.

**Cuando hay una limitación en el alcance del trabajo del auditor que requiera la expresión de una opinión con salvedad o una abstención de opinión, el dictamen del auditor deberá describir la limitación e indicar los posibles ajustes a los estados financieros que podrían haber sido determinados como necesarios si no hubiera existido la limitación.**

A continuación se exponen ilustraciones de estos asuntos.

### *Limitación en el alcance – Opinión con salvedad*

*“Hemos auditado.....”*

*“Excepto por lo descrito en el siguiente párrafo, efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con....”*

*No observamos el conteo de los inventarios físicos al 31 de diciembre de 20x1, ya que la fecha fue anterior al momento en que fuimos inicialmente contratados como auditores para la Compañía. Debido a la naturaleza de los registros de la Compañía no pudimos satisfacernos respecto de las cantidades del inventario por otros procedimientos de auditoría.*

*En nuestra opinión, excepto por los efectos de dichos ajustes, si los hubiera, que podrían haberse determinado necesarios si hubiéramos podido satisfacernos respecto de las cantidades del inventario físico, los estados financieros presentan razonablemente.....*

### *Limitación en el alcance – Abstención de opinión*

*“Fuimos contratados para auditar el balance general que se acompaña de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20x1, y los correspondientes estados de resultados y de flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha. Estos*

estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía (omitir la frase que declara la responsabilidad del auditor).

*El párrafo que describe el alcance de la auditoría debería omitirse o corregirse de acuerdo con las circunstancias.*

*Añadir un párrafo describiendo la limitación en el alcance como sigue:*

*No pudimos observar todos los inventarios físicos ni confirmar las cuentas por cobrar debido a limitaciones impuestas al alcance de nuestro trabajo por la Compañía.*

*Debido a la importancia de los asuntos discutidos en el párrafo precedente, no expresamos una opinión sobre los estados financieros”.*

*Desacuerdo con la administración*

El auditor puede estar en desacuerdo con la administración sobre asuntos tales como la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones en los estados financieros. **Si tales desacuerdos son importantes para los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa.**

A continuación se exponen ilustraciones de estos asuntos.

*Desacuerdo sobre políticas contables – Método de contabilidad inapropiado – Opinión con salvedad*

*“Hemos auditado.....”*

*Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con..... ..*

*Según se describe en la Nota X a los estados financieros, no se ha provisto cantidad alguna por depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad. La provisión para el año que terminó el 31 de diciembre de 20x1, debería ser xxx con base en el método de depreciación de línea directa usando tasas anuales de 5% para el edificio y 20% para el equipo. Consecuentemente, los activos fijos deberían reducirse por la depreciación acumulada de xxx y la pérdida del año, y el déficit acumulado debería incrementarse en xxx y xxx, respectivamente.*

*“En nuestra opinión, excepto por el efecto en los estados financieros del asunto a que nos referimos en el párrafo precedente, los estados financieros”presentan razonablemente...”*

*Desacuerdo sobre políticas contables – Revelación inadecuada – Opinión con salvedad*

*“Hemos auditado.....”*

*“Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con....”*

El 15 de enero del 20x2 la Compañía emitió títulos sin garantía por el monto de xxx, con el fin de financiar la expansión de la planta. El convenio de los títulos restringe el pago de dividendos futuros en efectivo sobre las utilidades

posteriores al 31 de diciembre de 20x1. En nuestra opinión, se requiere revelación de esta información de acuerdo con.....”

En nuestra opinión, excepto por la omisión de la información incluida en el párrafo precedente, los estados financieros presentan razonablemente.....

*Desacuerdo sobre políticas contables – Revelación inadecuada – Opinión adversa*

“Hemos auditado...”

“Efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con ...”

*(Párrafo (s) que explica (n) el desacuerdo)*

*En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos descritos en el (los) párrafo (s) precedente (s), los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía al 31 de diciembre de 20x1, y de los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad (o título del marco de referencia para informes financieros con referencia al país de origen) (y no cumplen con ...)*