

NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 700 (REVISADA)

EL DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE SOBRE UN JUEGO COMPLETO DE ESTADOS FINANCIEROS DE PROPOSITO GENERAL¹

(Vigente para dictámenes de auditor fechados en, o después del, 31 de diciembre de 2006)*

CONTENIDO

	Párrafos
Introducción	1 - 3
El dictamen del auditor sobre los estados financieros	4 – 15
Elementos del dictamen del auditor en una auditoria conducida de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoria	16 – 57
Dictamen del auditor	58 – 60
Dictamen del auditor para auditorias conducidas de acuerdo, tanto con las NIA, como con normas de auditoria de una jurisdicción o país específico	61 – 66
Información complementaria sin auditar presentada con los estados financieros auditados	67 – 71
Fecha de vigencia	72

La Norma Internacional de Auditoria (NIA) 700 (revisada), *El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general* deberá leerse el contexto del “prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados”, que expone la aplicación y autoridad de las NIA.

¹ Esta NIA es aplicable para dictámenes de auditor sobre los estados financieros que se describen en el párrafo 1 de esta NIA.

* La NIA 700 (revisada) dio origen a modificaciones de adaptación a la NIA 200, *Objetivo y principios generales que gobiernan un auditoría de estados financieros*, la NIA 210, *Términos de los trabajos de auditoría*, la NIA 560, *Hechos posteriores*, la NIA 701, *Modificaciones al dictamen del auditor independiente*, y a la NIA 800, *El dictamen del auditor independiente sobre trabajos de auditoría de propósito especial*. Las modificaciones de adaptación a las NIA 200, 210, 560 y 800 se exponen en los apéndices de estas normas. La nueva NIA 701 y las modificaciones de adaptación correspondientes, siguen a la NIA 700 (revisada) en este manual.

Introducción

1. El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el dictamen del auditor independiente, emitido como resultado de una auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable. También de guías sobre los asuntos que el auditor considera para formarse una opinión sobre dichos estados financieros. Según se describe en la NIA 200, *Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*, “estados financieros de propósito general” son los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios.²
2. Esta NIA trata las circunstancias en que el auditor puede expresar una opinión no calificada y no es necesaria ninguna modificación al dictamen del auditor. La NIA 701, *Modificaciones al dictamen del auditor* independiente establece normas y proporciona lineamientos sobre las modificaciones a este dictamen para un énfasis de asunto, una opinión calificada, una abstención de opinión o una opinión adversa.
3. La NIA 800, *El dictamen del auditor independiente sobre trabajos de auditoría con propósito especial* establece normas y proporciona lineamientos sobre la forma y el contenido del dictamen del auditor emitido como resultado de una auditoría de:
 - a) Un juego completo de estados financieros preparados de acuerdo con otra base de contabilidad integral;
 - b) Un componente de un juego completo de estados financieros de propósito general o de propósito especial, como un estado financiero único, cuentas especificadas, elementos de cuentas o partidas en un estado financiero;
 - c) Cumplimiento con acuerdos contractuales; y
 - d) Estados financieros resumidos.

² La implementación de la frase final del párrafo 3 y de los párrafos 37 – 48 de la NIA 200 (modificada como resultado de la NIA 700 [revisada]) se ha diferido hasta que entre en vigor la NIA 701 propuesta, *El dictamen del auditor independiente sobre otra información financiera histórica* (fecha por determinar). El resto de la NIA 200 (modificada como resultado de la NIA 700 [revisada]) entra en vigor para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en, o después del, 15 de diciembre de 2005.

El dictamen del auditor sobre los estados financieros

- 4. El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros.**
5. Según se declara en la NIA 200, el objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.
6. A menos que la ley o regulación requiera usar una redacción diferente, la opinión del auditor sobre un juego completo³ de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable (para propósitos de esta NIA, los “estados financieros”), declara si los estados financieros “expresan un punto de vista verdadero y razonable” y si “están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante,” de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Estas frases, “expresan un punto de vista verdadero y razonable” y “están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante”, son equivalentes. ¿Cuál de ellas se utiliza en alguna jurisdicción particular? Ese es un asunto que lo determina la ley o las regulaciones que gobiernan la auditoría de estados financieros en dicha jurisdicción, o la práctica establecida en dicha jurisdicción.
7. En algunas jurisdicciones, la ley o regulación que gobierna la auditoría de estados financieros puede prescribir una redacción de la opinión del auditor que sea diferente de las frases descritas en el párrafo 6. Aunque el auditor pueda estar obligado a usar la redacción prescrita, las responsabilidades del auditor para la formación de la opinión, según se describen en esta NIA, siguen siendo las mismas.
8. Cuando la redacción prescrita por ley o regulación difiere de manera importante de las frases del párrafo 6, el auditor cuidadosamente considera si puede haber un riesgo de que los usuarios pudieran malentender la seguridad que se obtiene en una auditoría de estados financieros. Por ejemplo, la redacción podría transmitir a los lectores que el auditor está atestiguando sobre la exactitud de los montos de los estados financieros, en lugar de expresando una opinión sobre si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados de manera razonable, respecto de

³ Como explica en el párrafo 35 de la NIA 200, *Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*, el marco de referencia de información financiera determina qué constituye un juego completo de estados financieros. Un juego completo de estados financieros bajo la Norma Internacionales de Información Financiera (NIIF, o IFRS por sus siglas en inglés) comprende un balance general, un estado de resultados, un estado de cambios en capital, un estado de flujo de efectivo y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

todo lo importante. En tales circunstancias, el auditor considera si el riesgo de malentendido puede mitigarse mediante la explicación apropiada en el dictamen del auditor (ver NIA 701).

Marco de referencia de información financiera aplicable

9. El juicio del auditor respecto de si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, se hace en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable. Según se discute en la NIA 210, *Términos de los trabajos de auditoría*, sin un marco de referencia de información financiera aceptable, el auditor no tiene criterios adecuados para evaluar los estados financieros de la entidad.⁴ La NIA 200 describe la responsabilidad del auditor para determinar si el marco de referencia de información financiera adoptado por la administración para preparar los estados financieros es aceptable.⁵

10. En el caso de estados financieros que estén dentro del alcance de esta NIA, la aplicación de un marco de referencia de información financiera que se determina como aceptable para estados financieros de propósito general dará como resultado, excepto en las circunstancias extremadamente raras que se discuten en el párrafo 15, estados financieros que logren una presentación razonable. Aunque el marco de referencia de información financiera tal vez no especifique como contabilizar o revelar todas las transacciones o eventos, ordinariamente incorpora suficientes principios amplios que pueden servir como base para desarrollar y aplicar políticas contables que sean consistentes con los conceptos fundamentales de los requisitos del marco de referencia. Así, el marco de referencia de información financiera brinda un contexto para la evaluación, por el auditor, de la presentación razonable de los estados financieros, incluyendo si estos se han preparado y presentado de acuerdo con los requisitos específicos del marco de referencia de información financiera aplicable para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones.

Formación de una opinión sobre los estados financieros

11. **El auditor deberá evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros.**

12. Al formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor evalúa si, con

⁴ La implementación de la NIA 210 (modificada como resultado de la NIA 700 (revisada)) se ha diferido hasta que la propuesta NIA 701, "El Dictamen del Auditor Independiente sobre Otra Información Financiera Histórica" entre en vigor (fecha por determinar).

⁵ Ver Nota al pie N° 2

base en la evidencia de auditoría obtenida, hay una seguridad razonable sobre si los estados financieros tomados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa. Esto implica concluir si se han obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir, a un nivel aceptablemente bajo, los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros⁶ y para evaluar los efectos de representaciones erróneas identificadas no corregidas.⁷

13. Formarse una opinión sobre si los estados financieros expresan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, implica evaluar si los estados financieros se han preparado y presentado de acuerdo con los requisitos específicos del marco de referencia de información financiera aplicable para clases particulares de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. Esta evaluación incluye considerar si, en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable:
 - (a) Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de referencia de información financiera y son apropiadas en las circunstancias.
 - (b) Las estimaciones contables hechas por la administración son razonables en las circunstancias;
 - (c) La información presentada en los estados financieros, incluyendo las políticas contables, es relevante, confiable, comparable y entendible.
 - (d) Los estados financieros proporcionan suficientes revelaciones para facilitar a los usuarios, entender el efecto de las transacciones y eventos de importancia relativa sobre la información transmitida en los estados financieros; por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIF – IFRS), la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo de la entidad.
14. Formase una opinión sobre si los estados financieros expresan un punto de vista verdadero y razonable, o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, también implica evaluar la presentación razonable de los estados financieros. El auditor juzga si los estados financieros, después de cualesquier ajuste hechos por la administración como resultado del proceso de auditoría, son consistentes con el entendimiento que él tiene de la entidad y

⁶ Ver NIA 330, “Procedimientos del Auditor en Respuesta a los Riesgos Evaluados.”

⁷ Ver NIA 320, “Importancia Relativa de la Auditoría.”

su entorno. El auditor considera la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros. Asimismo, toma en cuenta si los estados financieros, incluyendo las revelaciones de las notas, representan de una manera fiel las transacciones y eventos fundamentales, de tal forma que se exprese un punto de vista verdadero y razonable de, o presenten razonablemente, respecto de todo lo importante, de la información transmitida en los estados financieros en el contexto del marco de referencia de información financiera. Los procedimientos analíticos desempeños en, o cerca del, final de la auditoria contribuyen a comprobar las conclusiones formadas durante el curso de esta y ayudan a llegar a la conclusión general en cuanto a la presentación razonable de los estados financieros.

Circunstancias extremadamente raras cuando la aplicación del marco de referencia de información financiera da como resultado estados financieros equívocos

15. como se discute en la NIA 210, el auditor toma en cuenta la aceptabilidad del marco de regencia de información financiera cuando considera aceptar el trabajo.⁸ La aplicación de un marco de referencia de información financiera que se determina como aceptable para estados financieros de propósito general, ordinariamente, dará como resultado estados financieros que logren una presentación razonable. En circunstancias extremadamente raras, sin embargo, la aplicación de un requisito específico en un marco de referencia que se ha determinado como aceptable para estados financieros de propósito general, puede dar como resultado estados financieros que sean equívocos en las circunstancias particulares de la entidad. Algunos marcos de referencia de información financiera que se determinan como aceptables para estados financieros de propósito general reconocen, implícito o explícitamente, que hay circunstancias extremadamente raras cuando es necesario que los estados financieros se desvén de un requisito específico del marco de referencia para lograr el objetivo de presentación razonablemente de los estados financieros y dan lineamientos sobre las revelaciones que se requieren. Otros marcos de referencia de información financiera pueden no proporcionar ningún lineamiento sobre estas circunstancias, aun cuando sean marcos de referencia aceptables para estados financieros de propósito general. Si el auditor encuentra circunstancias que lo lleven a concluir que el cumplimiento con un requisito específico da como resultado estados financieros que son equívocos, considera la necesidad de modificar su dictamen. Las modificaciones, si las hay, que son apropiadas para el dictamen del auditor dependerán de cómo maneja la administración el asunto en los estados financieros y de cómo maneja el marco de referencia de información financiera estas circunstancias raras. (Ver NIA 701)

⁸ Ver nota al pie número 4

Elementos del dictamen del auditor en una auditoría conducida de acuerdo con las Norma Internacionales de Auditoría⁹

16. La consistencia del dictamen del auditor, cuando la auditoría se ha conducido de acuerdo con las NIA, promueve la credibilidad en el mercado global al hacer mas fácilmente identificables las auditorías que se han conducido de acuerdo con normas reconocidas globalmente. También ayudan a promover el entendimiento del lector y a identificar las circunstancias inusuales cuando estas ocurren.
17. Los párrafos 18-60 exponen los requisitos relativos a los siguientes elementos del dictamen del auditor, cuando la auditoría se ha conducido de acuerdo con las NIA:
 - (a) Título.
 - (b) Destinatario.
 - (c) Párrafo introductorio.
 - (d) Responsabilidad de la administración por los estados financieros.
 - (e) Responsabilidad del auditor.
 - (f) Opinión del auditor.
 - (g) Otras responsabilidades de información.
 - (h) Firma del auditor.
 - (i) Fecha del dictamen del auditor.
 - (j) Dirección del auditor.

Titulo

18. **El dictamen del auditor deberá tener un título que claramente indique que es el dictamen de un auditor independiente.**
19. Un título que indique que se trata de un dictamen de auditor independiente, por ejemplo, "Dictamen del auditor independiente," afirma que el auditor ha cumplido con todos los requisitos éticos relevantes respecto de la

⁹ Párrafos del 61 al 66 señalan cuando el dictamen del auditor se ha conducido de acuerdo con la NIA y normas de auditoría de una jurisdicción específica o país conjuntamente.

independencia y, por lo tanto, distingue el dictamen del auditor independiente de los dictámenes emitidos por otros.

Destinatario

- 20. El dictamen del auditor deberá dirigirse según lo requieran las circunstancias del trabajo.**
- 21. Las leyes nacionales o regulaciones, a menudo, especifican a quien deberá dirigirse el dictamen del auditor sobre los estados financieros de propósito general en esa jurisdicción particular. Ordinariamente, el dictamen del auditor sobre estados financieros de propósito general se dirige a aquellos para quienes se prepara el dictamen, con frecuencia, a los accionistas o a los encargados del gobierno corporativo de la entidad cuyos estados financieros se auditán.**

Párrafo introductorio

- 22. El párrafo introductorio del dictamen del auditor deberá identificar la entidad cuyos estados financieros se han auditado y declarar que se han auditado los estados financieros. El párrafo introductorio también deberá:**
 - a) Identificar el título de cada uno de los estados financieros que comprenden el juego completo de estados financieros.**
 - b) Referirse al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.**
 - c) Especificar la fecha y periodo cubierto por los estados financieros.**
- 23. Este requisito ordinariamente se cumple al declarar que el auditor ha auditado los estados financieros de la entidad que se acompañan (lo cual comprende declarar los títulos del juego completo de estados financieros que requiere el marco de referencia de información financiera aplicable, especificando la fecha y periodo que cubren dichos estados financieros) y al hacer referencia al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias. Además, cuando el auditor sabe que los estados financieros se incluirán en un documento que contiene otra información, como un informe anual, puede considerar (si la forma de presentación se lo permite) identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros. Esto ayuda al lector a identificar los estados financieros a los que se relaciona el dictamen del auditor.**
- 24. La opinión del auditor cubre el juego completo de estados financieros según lo define el marco de referencia de información financiera aplicable. En el caso**

de estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF (IFRS), esto incluye: un balance general, un estado de resultados, un estado de cambios en capital, un estado de flujo de efectivo, y un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias. En algunas jurisdicciones, la información adicional podría también considerar como parte integral de los estados financieros.

25. En algunas circunstancias puede requerirse a la entidad, por ley regulación o por normas, o puede decirlo de modo voluntario, el presentar (junto con los estados financieros) información complementaria que no requiere el marco de referencia de información financiera. Por ejemplo, podría presentarse información complementaria para ampliar el entendimiento de un usuario del marco de referencia de información financiera, o proporcionar explicación adicional de partidas específicas de los estados financieros. Esta información normalmente se presenta en cedulas complementarias o como notas adicionales. La opinión del auditor puede o no cubrir la información complementaria y es, por lo tanto, importante para quedar satisfecho de que cualquier información complementaria que no sea cubierta por la opinión del auditor este claramente diferenciada, según se discute en los párrafos 67-71.
26. En algunas circunstancias, la información complementaria no puede diferenciarse claramente de los estados financieros, debido a su naturaleza y a como se presenta. La opinión del auditor cubre la información complementaria. Por ejemplo, la opinión del auditor cubre notas o cedulas complementarias a las que se hace referencia, en forma cruzada, en los estados financieros. Este sería también el caso cuando las notas a los estados financieros incluyen una explicación del grado en que los estados financieros cumplen con otro marco de referencia de información financiera.
27. No es necesario referirse, en forma específica, en el párrafo introductorio del dictamen del auditor a la información complementaria que se presenta como parte integral de los estados financieros, cuando en la descripción de los componentes de los estados financieros en el párrafo introductorio es suficiente la referencia a las notas.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

28. **El dictamen del auditor deberá declarar que la administración es responsable por la preparación y la presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y que esta responsabilidad incluye:**
 - a) **Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable e los estados financieros que estén libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea por fraude o error;**

- b) Seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas; y**
 - c) Hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.**
29. Los estados financieros son las representaciones de la administración. La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF, la administración es responsable de preparar estados financieros que presenten, de una manera razonable, la posición financiera, desempeño financiero y flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con las NIIF. Para cumplir con esta responsabilidad, la administración diseña e implementa el control interno¹⁰ con el fin de prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas, debidas a fraude o a error, y asegurar así la confiabilidad de la información financiera de la entidad. La preparación de los estados financieros requiere que la administración ejerza el juicio al hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias, igual que para seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas. Estos juicios se hacen en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable.
30. Puede haber circunstancias en las cuales sea apropiado que el auditor abunde en la descripción de las responsabilidades de la administración descrita en el párrafo 28, para reflejar responsabilidades adicionales que sean relevantes a la preparación y presentación de los estados financieros en el contexto de la jurisdicción particular o de la naturaleza de la entidad.
31. El término “administración” se ha usado en esta NIA para describir a los responsables de la preparación y presentación razonable de los estados financieros. Otros términos pueden ser también apropiados, dependiendo del marco de referencia legal de la jurisdicción particular. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la referencia apropiada puede ser a los encargados del gobierno corporativo (por ejemplo, los directores).

Responsabilidad del auditor

- 32. El dictamen del auditor deberá declarar que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría.**

¹⁰ En algunas jurisdicciones, la ley o regulaciones que prescriben las responsabilidades de la administración puede específicamente, referirse a la responsabilidad por lo adecuado de los libros y registros contables, o por el sistema de contabilidad. Como los libros, registros y sistemas son parte integral del control interno (según se define en la NIA 315, *Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa*), no se hace referencia específica a ellos en el párrafo 28 para la descripción de las responsabilidades de la administración.

33. El dictamen del auditor declara que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoria, para contrastarla con la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación razonable de los estados financieros.
34. **El dictamen del auditor deberá declarar que la auditoria se condujo de acuerdo con normas internacionales de auditoría. El dictamen del auditor deberá también explicar que esas normas requieren que el auditor cumpla con los requisitos éticos y que planee y desempeñe la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.**
35. La referencia a las normas que se usan comunica al lector que la auditoría se condujo de acuerdo con las normas establecidas.
36. La NIA 200 especifica lo que se requiere para conducir una auditoria de acuerdo con las NIA. El párrafo 14 de esa norma explica que el auditor no puede describir la auditoria como conducida de acuerdo con las NIA, a menos que haya cumplido plenamente con todas las NIA relevantes a la auditoría.
37. **El dictamen del auditor deberá describir una auditoria declarando que:**
 - (a) **Una auditoria implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditorias sobre los montos y revelaciones de los estados financieros;**
 - (b) **Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable por la entidad de los estados financieros, para diseñar procedimientos de auditoria que sean apropiados en las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. En circunstancias en las cuales el auditor también tenga una responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoria de los estados financieros, deberá omitir la frase de que la consideración del auditor del control interno no tiene el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del mismo; y**
 - (c) **Una auditoria también incluye evaluar la propiedad de las políticas contables que se usan, lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros.**

- 38. El dictamen deberá declarar que el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base sobre la cual expresar su opinión.**

Opinión del auditor

- 39. Deberá expresarse una opinión no calificada cuando el auditor concluye que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.**
- 40. Cuando se expresa una opinión no calificada, el párrafo de opinión del dictamen deberá declarar la opinión del auditor de que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable (a menos que se requiera al auditor, por ley o regulación, que use diferente redacción para la opinión, en cuyo caso deberá usarse la redacción que se prescriba).**
- 41. Cuando no se usan como marco de referencia de información financiera las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, la mención al marco de referencia de información financiera en la redacción de la opinión deberá identificar la jurisdicción o país de origen del marco de referencia de información financiera.**
- 42. La opinión del auditor declara que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de, o presentan razonablemente, respecto de todo lo importante, la información que se proponen transmitir (lo cual determina el marco de referencia de información financiera). Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF, el auditor expresa una opinión de que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o que presentan razonablemente, respecto de todo lo importante, la posición financiera de la entidad al final del periodo y el desempeño financiero y flujos de efectivo de la entidad por el periodo que entonces terminó.**
- 43. para informar al lector el contexto en que se expresa la opinión del auditor, esta identificada el marco de referencia de información financiera aplicable en la que se basan los estados financieros. Cuando el marco de referencia de información financiera aplicable no son la NIIF ni las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASs, por sus siglas en inglés) la opinión del auditor también identifica la jurisdicción o país de origen del marco de referencia de información financiera aplicable, El auditor identifica el marco de referencia de información financiera aplicable, en términos como:**

- “...de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera”.
 - “...de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país X...”
44. Cuando el marco de referencia de información financiera aplicable abarca requisitos legales y reguladores, el auditor identifica el marco de referencia de información financiera aplicable en términos como:
- “...de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera y los requisitos de la Ley de Sociedades del país X”

Otros asuntos

45. Las normas, leyes o la práctica generalmente o permitir al auditor informar sobre asuntos que proporcionen explicación adicional de las responsabilidades del auditor en la auditoría e los estados financieros o del dictamen del auditor en la misma. Estos asuntos pueden tratarse en un párrafo separado después de la opinión del auditor.

Otras responsabilidades de informar

46. En algunas jurisdicciones, el auditor puede tener responsabilidades adicionales de reportar sobre otros asuntos que sean complementarios a la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros. Por ejemplo, puede pedirse al auditor que reporte ciertos asuntos, si llegan a su atención, durante el curso de la auditoría de los estados financieros. De manera alternativa, puede pedirse al auditor que desempeñe e informe sobre procedimientos de auditoría adicionales, o que exprese una opinión sobre asuntos específicos, como lo adecuado de los libros y registros de contabilidad. Las normas de auditoría de la jurisdicción o país específico, con frecuencia, proporcionan guías sobre las responsabilidades del auditor respecto a responsabilidades específicas adicionales de informar en esa jurisdicción o país.
47. En algunos casos, las normas relevantes o las leyes pueden requerir o permitir al auditor reportar sobre estas otras responsabilidades dentro del dictamen del auditor sobre los estados financieros. En otros casos, puede requerirse o permitirse al auditor que notifique sobre ellas en un informe por separado.
48. **Cuando el auditor trata otras responsabilidades de informar dentro del dictamen del auditor sobre los estados financieros, estas deberán manejarse en una sección por separado en el dictamen del auditor que siga al párrafo de la opinión.**

49. El auditor trata estas otras responsabilidades de informar en una sección por separado del dictamen para distinguirlas claramente de las responsabilidades del auditor por los estados financieros, y de una opinión sobre los mismos.

La firma del auditor

50. **El dictamen del auditor deberá firmarse**

51. La firma del auditor es a nombre de la firma de auditoría, a nombre personal del auditor, o ambos, según lo apropiado para la particular jurisdicción. Además de la firma del auditor, en ciertas jurisdicciones, puede requerirse al auditor que declare su designación profesional contable o el hecho de que el auditor o firma, según se apropiado, ha sido reconocido(a) por la autoridad apropiada que emite licencias en dicha jurisdicción.

Fecha del dictamen del auditor

52. **El auditor deberá fechar el dictamen sobre los estados financieros no antes de la fecha en que el auditor haya obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría deberá incluir evidencia de que se ha preparado el juego completo de estados financieros de la entidad y que aquéllos con la reconocida autoridad, han afirmado que ha asumido la responsabilidad por ellos.**

53. La fecha del dictamen informa al lector que el auditor ha considerado el efecto de eventos y transacciones de los que el auditor se enteró y que ocurrieron hasta esa fecha. La responsabilidad del auditor por evento y transacciones depuse de la fecha del dictamen del auditor se trata en la NIA 560, *Hechos posteriores*.

54. como la opinión del auditor se proporciona sobre los estados financieros y éstos son responsabilidad de la administración, el auditor no está en posición de concluir que se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría sino hasta que consigue evidencia de que se ha preparado un juego completo de estados financieros y la administración ha aceptado la responsabilidad por ellos.

55. En algunas jurisdicciones, la ley o regulación identifica a las personas u organismos (por ejemplo, los directores) que son responsables de concluir que se han preparado un juego completo de estados financieros, y especifica el necesario proceso de aprobación. En esos casos, el auditor obtiene evidencia de dicha aprobación antes de fechar el dictamen sobre los estados financieros.¹¹ En otras jurisdicciones, sin embargo, el proceso de aprobación

¹¹ En raras circunstancias, la ley o regulación también identifica el punto en el proceso de información de los estados financieros en que se espera que la auditoría esté completa.

no se prescribe en la ley o regulación. En tales casos, el auditor de toma en cuenta los procedimientos que la entidad sigue al preparar y finalizar sus estados financieros en vista de sus estructuras de administración y de gobierno corporativo, con el fin de identificar a las personas u organismos con la autoridad para concluir que se han preparado el juego completo de estados financieros de la entidad, incluyendo las notas relacionadas.

56. En algunas jurisdicciones, se requiere la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que se emitan públicamente. En estas jurisdicciones, no es necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría. La fecha de aprobación de los estados financieros, para fines de las NIA, es la primera fecha en la cual los que tienen la autoridad reconocida determinan que se ha preparado un juego completo de estados financieros.

Dirección del auditor

57. **El dictamen deberá dar el nombre del lugar del país o jurisdicción donde el auditor ejerce su práctica.**

Dictamen del auditor

58. **El dictamen del auditor deberá ser por escrito.**

59. Un dictamen escrito abarca tanto los dictámenes emitidos en formato de copia dura, como los que usan un medio electrónico.

60. La siguiente es una ilustración del dictamen del auditor, que incorpora los elementos establecidos antes para una auditoría de estados financieros de acuerdo con las NIIF, el cual expresa una opinión limpia. Además de la auditoría de los estados financieros, la ilustración supone que el auditor tiene otras responsabilidades que se requieran bajo la ley local.

Dictamen del auditor independiente

(Destinatario apropiado)

Dictamen sobre los estados financieros¹²

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, estados de cambios el capital y estado de flujo de efectivo por el año que terminó entonces, así como un resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

¹² El subtítulo “Dictamen sobre los estados financieros” no es necesario cuando el siguiente subtítulo “Informa sobre otros requisitos legales y reguladores” no aplique.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con normas internacionales de información financiera. Esta responsabilidad incluye: diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debidas a fraude o error; seleccionando y aplicando políticas contables apropiadas, y haciendo estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con normas internacionales de auditoría. Dichas normas requieren que cumplamos con requisitos éticos así como que planeemos y desempeñemos la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.¹³ Una auditoría también incluye la propiedad de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

Creemos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para nuestra opinión de auditoría.

¹³ En circunstancias en las cuales el auditor también tiene la responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se redactaría como sigue: "Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable por la entidad de los estados financieros para diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias".

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de (o “presentan razonablemente, respecto de todo lo importante,”) la posición financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X1, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó, de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera.

Informe sobre otros requisitos legales y reguladores

(La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor variara dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.)

(Firma del auditor)

(Fecha del dictamen del auditor)

(Dirección del auditor)

Dictamen del auditor para auditorias conducidas de acuerdo, tanto con las NIA, como con normas de auditoría de una jurisdicción o país específico

61. El auditor puede conducir la auditoría de acuerdo tanto con NIA, como con las normas de auditoría de una jurisdicción o país específico (para fines de esta NIA, mencionadas aquí como “normas de auditoría nacionales”).
62. **El dictamen del auditor deberá referirse a que la auditoría se ha conducido de acuerdo con las normas internacionales de auditoría solo cuando el auditor ha cumplido plenamente con todas las NIA relevantes a la auditoría.**
63. El auditor puede referirse a que la auditoría se ha conducido de acuerdo tanto con las NIA, como con normas nacionales de auditoría, cuando el auditor cumple con cada una de las NIA relevantes a la auditoría, y desempeña cualesquier procedimientos adicionales de auditoría necesarios para cumplir con las normas relevantes de la jurisdicción o país. No es apropiada una referencia ni a las NIA ni a las normas nacionales de auditoría si hay un conflicto entre los requisitos de información de las NIA y de las normas nacionales de auditoría respecto del dictamen del auditor, que afecte la opinión del auditor o la necesidad de incluir un párrafo de énfasis de asunto en las circunstancias particulares. Por ejemplo, algunas normas nacionales de auditoría prohíben que el auditor incluya un párrafo de énfasis de asunto para resaltar un problema de negocio en marcha, mientras que la NIA 701 requiere al auditor que modifique el dictamen del auditor añadiendo un párrafo de

énfasis de asunto en tales circunstancias. En caso de estos conflictos, el dictamen del auditor se refiere sólo a las normas de auditoría (ya sean NIA o las normas nacionales de auditoría relevantes) de acuerdo con las cuales el auditor ha cumplido con los requisitos de informar.

64. **Cuando el dictamen del auditor se refiere tanto a normas internacionales de auditoría como a normas de auditoría de una jurisdicción o país específico, deberá identificar la jurisdicción o país de origen de las normas de auditoría.**
65. **Cuando un auditor prepara su dictamen el planteamiento o redacción especificada por la ley, regulación o normas de auditoría de la jurisdicción o país específico, el dictamen del auditor deberá referirse a que la auditoría se conduce de acuerdo con normas internacionales de auditoría y normas de auditoría de la jurisdicción o país específico, sólo si el dictamen del auditor incluye, como mínimo, cada uno de los siguientes elementos:**
 - a) **Un título.;**
 - b) **Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo;**
 - c) **Un párrafo introductorio que identifique los estados financieros auditados;**
 - d) **Una descripción de la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación razonable de los estados financieros;**
 - e) **Una descripción de la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros y el alcance de la auditoría, que incluye:**
 - i) **Una referencia a las normas internacionales de auditoría y a las normas de auditoría de la jurisdicción o país específico.**
 - ii) **Una descripción del trabajo que desempeña un auditor en una auditoría.**
 - f) **Un párrafo de opinión que contenga una expresión de opinión sobre los estados financieros¹⁴ y una referencia al marco de referencia de información financiera aplicable que se usó para**

¹⁴ Las circunstancias en las cuales el auditor necesita modificar su opinión se tratan en la NIA 701, *Modificaciones al dictamen del auditor independiente*. En algunas circunstancias, el auditor tal vez no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros porque el efecto de una limitación sobre el alcance de la auditoría es de tanta importancia relativa y tan dominante que el auditor no ha podido obtener la suficiente evidencia apropiada de auditoría. En tales circunstancias, el auditor expresa una abstención de opinión.

preparar los estados financieros (incluyendo identificar al país de origen del marco de referencia de información financiera cuando no se usen normas internacionales de información financiera o normas internacionales de contabilidad del sector público):

- g) La firma del auditor;**
 - h) La fecha del dictamen del auditor; y**
 - i) La dirección de auditor.**
66. El auditor puede estar obligado, por la ley o regulación, a usar una distribución o redacción en el dictamen que difiera de la que se describe en esta NIA. Cuando las diferencias sólo se relacionan con la distribución y redacción del dictamen del auditor, se considerara que el auditor ha cumplido con los requisitos de información de las NIA, siempre que el dictamen del auditor incluya, como mínimo, cada uno de los elementos identificados en el párrafo 65, aun si usa la distribución y redacción especificadas por las leyes o regulaciones nacionales. Cuando los requisitos específicos en una jurisdicción particular no entren en conflicto con las NIA, el auditor adopta la distribución y redacción usadas en esta NIA, de modo que los usuarios puedan reconocer más fácilmente el dictamen del auditor como un informe sobre una auditoría conducida de acuerdo con las NIA.

Información complementaria sin auditar presentada con los estados financieros auditados

67. **El auditor deberá quedar satisfecho de que cualquier información complementaria presentada junto con los estados financieros, que no se cubra por la opinión del auditor, se diferencia claramente de los estados financieros auditados.**
68. Según se anota en los párrafos 25-26, puede requerirse a la entidad que incluya, o a la administración que decida si lo hace, información complementaria junto con los estados financieros. Se considera que la opinión del auditor cubre la información complementaria que no puede diferenciarse claramente de los estados financieros debido a su naturaleza y a como se presenta. En otras circunstancias, sin embargo, la ley o regulación pude no requerir que se audite la información complementaria y la administración puede no pedir al auditora que incluya la información complementaria dentro del alcance de la auditoria de los estados financieros. Cuando no se tiene la intención de que la información complementaria se audite, el auditor considera si ésta se presenta de una manera que pudiera interpretarse como cubierta por la opinión del auditor y, si es así, pide a la administración que cambie la forma en la cual se presenta dicha información. El auditor considera, por ejemplo, donde se presenta la información sin auditar que se relaciona con los estados financieros y cualquier información complementaria auditada, y si está

claramente rotula como “sin auditar.” El auditor pide a la administración que elimine cualesquier referencias cruzadas en los estados financieros a cedulas complementarias sin auditar o notas sin auditar no seria suficientemente clara. Las notas sin auditar que se entremezclan con las notas auditadas pueden también malinterpretarse como auditadas. Por lo tanto, el auditor pide a la entidad que coloque la información sin auditar fuera del juego de estados financieros o, si eso no es posible en las circunstancias, como mínimo, colocar las notas sin auditar juntas al final de las notas a los estados financieros, que si requieren, y rotularlas claramente como sin auditar.

69. Como se anota en el párrafo 23, cuando el auditor tenga conocimiento de que los estados financieros se incluirán en un documento que contenga otra información, el auditor puede considerar, si la forma de presentación lo permite, identificar los números de páginas en que se presenten los estados financieros ene. Dictamen del auditor. Esto ayuda a los lectores a diferenciar los estados financieros de otra información no cubierta por la opinión del auditor.
70. **Si el auditor concluye que la presentación de la entidad de cualquiera información complementaria sin auditar no está diferenciada lo suficiente de los estados financieros auditados, deberá explicar en el dictamen del auditor que dicha información no se ha auditado.**
71. El hecho de que la información complementaria se encuentre sin auditar, no releva al auditor de la responsabilidad de leer esa información para identificar inconsistencias de importancia relativa con los estados financieros auditados. Las responsabilidades del auditor con respecto a la información complementaria sin auditar son consistentes con las descritas en la NIA 720, *Otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.*

Fecha de vigencia

72. Esta NIA entra en vigor para los dictámenes de auditor fechados en, o después del, 31 de diciembre de 2006.

Perspectiva del Sector Público

1. *Algunos términos de esta NIA, como “socio del trabajo” y “firma” deberán leerse como si se refieran a sus equivalentes del sector público.*
2. *En el sector público, la legislación que rigen el mandato de auditoría puede especificar la distribución o la redacción por usar en el dictamen del auditor. Cuando el auditor prepara su dictamen utilizando la distribución o redacción especificadas en dicha legislación, deberá referirse a que la auditoría se condujo de acuerdo con las NIA, y con la legislación que rige el mandato de auditoría, sólo si el dictamen del auditor incluye, como mínimo, cada uno de los elementos especificados en el párrafo 65 a) – j). Según se discute en el parrafo 66, cuando la legislación que rige el mandato de auditoría no entra en conflicto con la NIA, el auditor adopta la distribución y redacción usadas en esta NIA, de modo que los usuarios puedan reconocer más fácilmente el dictamen del auditor como un dictamen de una auditoría conducida de acuerdo con las NIA.*
3. *Además, esta legislación puede especificar las responsabilidades de la administración y los auditores en relación con la auditoría. Las descripciones de estas responsabilidades, incluidas en el Dictamen del auditor, necesitarán reflejar los requisitos de la legislación.*