

LOS MODELOS DE DICTAMEN DE AUDITORÍA Y SUS MODIFICACIONES



LOS MODELOS DE DICTAMEN DE AUDITORÍA Y SUS MODIFICACIONES

EL DICTAMEN DE LA AUDITORÍA

Existe un grupo de Normas Internacionales de Auditoría, que sirven de instrumento para que el auditor, en el momento que se encuentra en la etapa final de la auditoría, donde debe elaborar el dictamen donde se reflejará cuál fue la opinión a la que llegó luego de ejecutar la auditoría, o cuando es el caso que una vez expuesto el informe borrador de la auditoría, si por alguna razón se debe modificar la opinión o el dictamen. También estas NIAS, establecen cuáles son las condiciones permitidas, así como cuáles son los principales párrafos que debe contener un informe. Para esto se estudiarán con detalle las NIAS 700, 701, 705, 706, más que desde enero del año 2017, comenzó a regir la nueva presentación de los informes de auditoría y sus modificaciones, de los cuales se detalla cada punto relevante en el dictamen, a continuación:

Al auditor utilizar las Normas Internacionales de Auditoría referentes a los informes y al dictamen, la finalidad es mantener una medida entre la congruencia y la comparabilidad, principales características que debe facilitar un informe de auditoría.

NIA 700: Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

Como la norma lo indica, lo que busca es que la opinión del auditor garantice que ha sido obtenida de conformidad con el marco conceptual de información financiera y contar con la libertad de expresar si los estados financieros auditados están libres de incorrecciones materiales, fraude, error...



Para que el auditor logre llegar a constituir una opinión, debe cumplir al menos los siguientes requerimientos, que establece la NIA-700 (p.4):

- | Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas
- | Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas
- | Las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables
- | La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible
- | Los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros
- | La terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.
- | Cada uno de estos requerimientos deben pasar por un proceso de análisis, evaluación y conclusión, donde estos resultados le permitirán emitir una opinión, de la cual existen diferentes tipos, que se indicarán seguidamente.



TIPOS DE OPINIÓN

Dependiendo de las conclusiones de la auditoría a las que llega el auditor, es cuando este debe expresar la opinión que le permita explicar cuál fue todo el proceso que realizó para llegar a esa opinión. Los tipos de opinión son:

- Opinión no modificada o favorable
- Opinión modificada

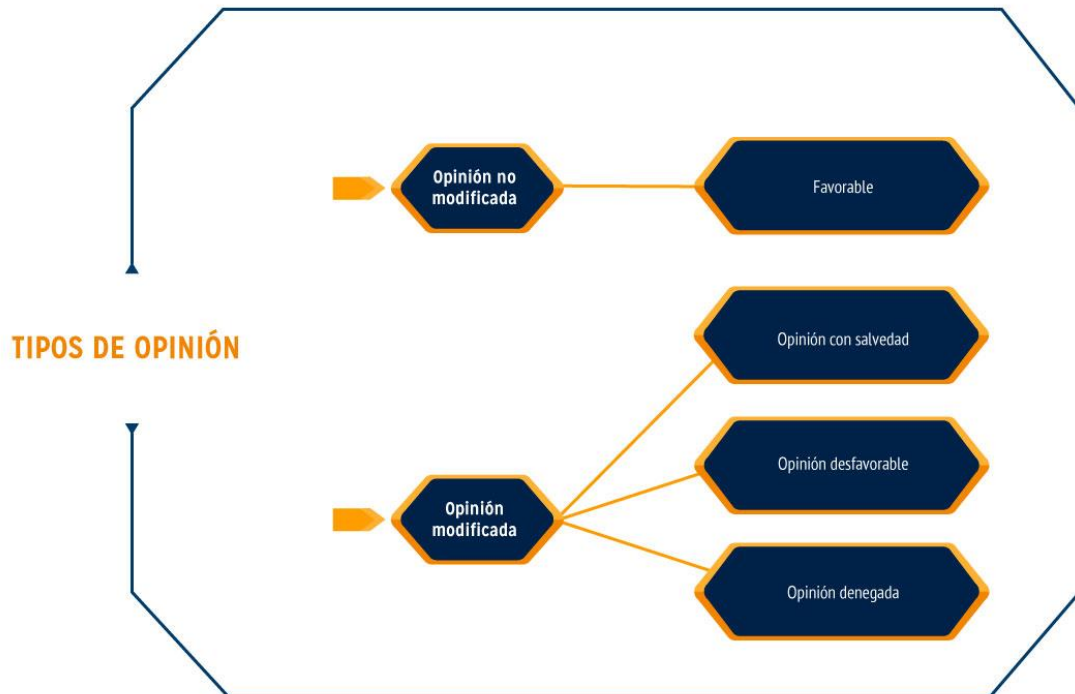
Lo que pretende la Norma Internacional de Auditoría es que pueda expresar si la evidencia que obtuvo la considera suficiente y adecuada para que su opinión pueda ser **No modificada**. Cuando se dice No modificada es precisamente porque los resultados fueron positivos y no tiene nada que modificar, ya que todo está conforme; ahora cuando la opinión es modificada en el informe de auditoría, indica que el auditor debe realizar algunas correcciones en el informe.

Cuando no sea posible llegar a una conclusión de opinión modificada, esta debe estar fundamentada: si los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material, o no fue posible obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección materia.

Ahora bien, cuando se enfrenta ante una opinión modificada, como se muestra en el Cuadro 1, se observa solo dos tipos: uno cuando la opinión no es modificada y otro cuando es modificada. Si corresponde a la modificada, estas opiniones se pueden considerar en:

- Opinión con salvedades
- Opinión desfavorable
- Opinión denegada

Cuadro 1
Tipos de opinión del auditor



Fuente: elaboración propia con base a la *Norma Internacional de Auditoría NIA 700: Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros*.

Opinión con salvedades

Cuando el auditor emite una opinión con salvedades quiere decir que, durante la ejecución de la auditoría, detectó incorrecciones materiales en algunas cuentas y que, debido a algunas limitantes del alcance de la auditoría, no fue posible aplicar los procedimientos que establecen las normas. También cabe la posibilidad que esta incorrección se debe a errores en la normativa que rigen para el caso en cuestión.



Ejemplo de Párrafo de Opinión con salvedades

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 2016 adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Empresa El Emporio S.A. al 31 de diciembre de 2016 y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en la fecha mencionada. Además, contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados, excepto por la salvedad descrita en el párrafo X anterior, guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

Opinión desfavorable o adversa

Esta opinión es cuando las incorrecciones materiales se presentan de manera general durante la ejecución de la auditoría, por lo que serían significativas.

Ejemplo de Párrafo de Opinión desfavorable

En nuestra opinión, dada la importancia de los efectos de la salvedad descrita en el párrafo anterior, las cuentas anuales del ejercicio 2016 adjuntas NO EXPRESAN la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Empresa El Emporio S.A. al 31 de diciembre de 2016; así también de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y utilizados durante el ejercicio anual terminado en fecha antes descrita, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados.

Opinión denegada

Cuando se emite esta opinión obedece a que el auditor se abstendrá de opinar, ya que no logró la evidencia suficiente ni adecuada de las incorrecciones materiales y generalizadas presentadas; por consiguiente, se mantiene una incertidumbre, lo que implica que los estados financieros no representan en forma razonable la realidad económica de la empresa

Ejemplo del Párrafo de Opinión denegada

Debido a la gran importancia de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo 3 anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 2016 adjuntas de la Empresa El Emporio S.A. al 31 de diciembre de 2016





FORMATO ESQUEMA DE PRESENTACIÓN DE UN INFORME DE AUDITORÍA

El siguiente formato rige de manera internacional desde el año 2017, fundamentado en las Normas Internacionales de Auditoría:

- Opinión
- Bases de la opinión
- Empresa en marcha
- Asuntos claves de la auditoría (KAMS)
- Otra información importante que contienen los estados financieros auditados
- Responsabilidad del auditor para con la auditoría
- Responsabilidad de la administración y los encargados
- Firma del auditor responsable
- Dirección del auditor responsable
- Fecha
- Anexos

La finalidad de este nuevo formato de informe de auditoría es ofrecer al usuario la profundidad, transparencia y legibilidad.

Profundidad: Se trata de mostrar los asuntos más significativos de la auditoría en cuestión.

Transparencia: Demostrar al usuario la independencia del auditor; así como los nombres tanto de los responsables por parte de la administración, como del auditor.

Legibilidad: La estandarización de la presentación a nivel internacional y que esta sea más estructurada, especialmente para los usuarios que no dominan el tema de la auditoría.

QUÉ SON LOS KAMS

Estos es la innovación más significativa del nuevo informe de auditoría y lo que significa es "asuntos claves". Son los que a juicio del profesional que ejecuta la auditoría son los asuntos más significativos en el periodo en estudio, y han sido comunicados a la empresa; por lo tanto en el informe, en el apartado de los KAMs, la norma exige que se justifique por qué estos asuntos el auditor los consideró como significativos; hacer una referencia de las revelaciones si existe y la forma en que se evaluó en la auditoría; además de una descripción detallada de la respuesta obtenida y del procedimiento utilizado, y alguna otra observación que considere el auditor.

El auditor se encuentra en la obligación de evitar lenguaje estandarizado; debe ser más puntual y específico. Los KAMs están relacionados con áreas donde la empresa ha realizado juicios significativos, medición, valuación, etc.; por ejemplo:

- Deterioro de plusvalía
- Reconocimiento de ingresos
- Tecnologías de información y deficiencias del control
- Evaluación de inventarios
- valuación y deterioro activos fijos
- Reclamos litigios
- Impuestos



NIA 705: OPINIÓN MODIFICADA EN EL INFORME EMITIDO POR UN AUDITOR INDEPENDIENTE

La opinión modificada se da cuando, debido a algunas circunstancias, el auditor se ve obligado a realizar alguna modificación a la opinión de la auditoría hecha. Es importante tener presente que la opinión modificada cuenta con tres tipos de opinión, a saber: con salvedades, desfavorable y denegada.

La medida para seleccionar el tipo de opinión modificada depende de las incorrecciones materiales generalizadas detectadas, o a la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada de las incorrecciones materiales.

Cuando se da la opinión modificada, la estructura y contenido del informe de auditoría cambia; por ejemplo: el título de la opinión del auditor ahora dirá: "Opinión con salvedades, Opinión desfavorable, Denegación de opinión", según corresponda, como se muestra, a continuación:

Opinión con salvedades

La opinión con salvedades se debe a la incorrección material en los estados financieros, por lo que el auditor presentará su opinión, excepto por los efectos descritos en el párrafo: "Fundamento de la opinión con salvedades"; además de realizar la comunicación con los responsables de la empresa en la cual detalla el porqué de su opinión.

Opinión desfavorable

Esta opinión se emite debido a la significatividad de lo descrito en el párrafo "Fundamento de la opinión desfavorable", ya que, de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos no se presentan fielmente, en todos los aspectos materiales.

Opinión abstención

Cuando el auditor se abstenga de opinar es porque no logró la evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y debe describir en el párrafo "Fundamento de abstención", que el auditor no obtuvo evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros.

FUNDAMENTO DE LA OPINIÓN

En este párrafo cuando la opinión es modificada, el título será “Fundamento de la opinión con salvedades” o el tipo de opinión que corresponda, así como incluir la descripción de lo que motiva la opinión modificada, que se expresa siempre en términos de “la imagen fiel”; ahora bien, si existe incorrección material en los estados financieros que afecte a cantidades concretas de los estados financieros, se debe incluir revelaciones de información cuantitativa en las notas explicativas de los estados financieros, y si es incorrección material en los estados financieros en relación con la información descriptiva revelada, se debe describir una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.

Cuando la incorrección material en los estados financieros es por falta de revelación de información requerida, el auditor está en la obligación de discutir con los responsables de la empresa, y si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor debe incluir cuáles consideró son los motivos de dicha imposibilidad.

Cuando el auditor se abstenga de opinar sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluye elementos como:



- | Una referencia a la sección del informe de auditoría, en la que se describen las responsabilidades del auditor
- | Una declaración de que la evidencia de auditoría obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor
- | Así también, expresar cualquier otra situación que considere le generó emitir la opinión modificada, así como los efectos correspondientes.

En las Normas Internacionales de Auditoría NIA-705, se muestra algunas condiciones a tener presente para identificar el tipo de opinión que requiere el informe que termina. En el Cuadro 2, se puede analizar que cuando en una auditoría la limitación del alcance imposibilitó obtener evidencia suficiente y adecuada, pero es un riesgo significativo, pero no generalizado la opinión será "opinión con salvedades".

Cuadro 2
Juicio del Auditor para generar una opinión modificada

HECHO	SIGNIFICATIVO, PERO NO GENERALIZADO	SIGNIFICATIVO Y GENERALIZADO
Limitación al alcance, por imposibilidad de obtener evidencia suficiente y adecuada	Salvedades	Denegado
Error o incumplimiento de las normas	Salvedades	Desfavorable
Incertidumbre, con información en la memoria	Párrafo de énfasis	Denegado
Incertidumbre, sin información en la memoria	Salvedades	Denegado

Fuente: International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). Norma internacional de auditoría NIA 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente. Recuperado de: Editorial publications@iasb.org, p.8.



NIA 706: Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente

En la presentación del nuevo formato de informe de auditoría, existen algunos párrafos a los cuales hay que dar un énfasis, que es tratar alguna situación especial que a juicio del auditor debe ser revelada, o también para que sea más comprensiva, por parte de los usuarios del informe de auditoría.

Cuando el auditor considere importante incluir un párrafo de énfasis este debe ir inmediatamente después del título del párrafo de opinión y debe decir "Párrafo de énfasis", y debe proceder a describir de manera detallada la situación que quiere enfatizar, antes debe ser comunicado, con los responsables de la empresa. A pesar de incluir este párrafo, esto no quiere decir que la opinión del auditor debe ser modificada.

Algunos ejemplos para cuando el auditor considere incluir un párrafo de énfasis:

- | Cuando se presenta una incertidumbre relacionada con resultados futuros de litigios o acciones administrativas excepcionales.
- | Una aplicación anticipada, antes de su fecha de entrada en vigor, de una nueva norma contable que tendrá efecto generalizado sobre los estados financieros
- | Una catástrofe grave que haya tenido, un efecto significativo sobre el contexto financiero de la empresa
- | La imposibilidad del auditor a renunciar al cargo por la limitante de obtener la evidencia

NIA 701: Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

La presente NIA-701, que es una nueva sección que tiene el auditor para comunicar asuntos claves de la auditoría, establece el procedimiento a seguir con las comunicaciones clave en una auditoría, esto es cuando se puede determinar situaciones claves durante la auditoría, así como realizar las comunicaciones y a quién se debe hacer estos comunicados y el resguardo de la documentación que respalde estas situaciones que han sido consideradas claves, según el juicio del auditor.

Las situaciones o cuestiones claves de auditoría se conocen en la presentación del nuevo informe de auditoría y es el mismo que debe aparecer en el apartado número cuatro del informe; de ahí surge la interrogante: **¿Qué son los KAMs?** Son aquellos asuntos que, a juicio profesional del auditor, son los más reveladores en la auditoría de los estados financieros en el periodo corriente. Algo muy importante que aclara la NIA-701 es que los KAMs, no deben ser sustitutos de:

- información a revelar en los estados financieros
- que el auditor exprese una opinión modificada
- reportar problemas de negocio en marcha
- emitir una opinión por separado sobre cuestiones individuales

Determinar situaciones claves de la auditoría


Debido a que el principal objetivo en una auditoría es identificar y valorar los riesgos de incorrección material, el fraude o error, donde la finalidad es proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material, es aquí donde el auditor debe utilizar su juicio profesional para determinar cuáles son realmente situaciones claves de auditoría; por ejemplo, en el Cuadro 3, que aparece más adelante, se trata un caso de KAMs de una auditoría realizada a la empresa Greggs plc, sobre el riesgo, en relación con el deterioro del valor de inmovilizado material.

Forma de comunicar las situaciones claves de la auditoría y a quién le se debe de comunicar

Una vez identificado o determinada la situación clave de la auditoría que se ejecuta, se debe proceder a comunicarla a la gerencia, para lo cual antes de realizar la comunicación se debe cumplir al menos como mínimo con algunos requisitos, mismos que se establecen en la NIA-ES-260: Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad (2013).

Estas dos normas son las que ofrecen una guía de cómo realizar la comunicación y para quién y por qué; la comunicación de los KAMs mejora la comunicación del profesional que realiza la auditoría con terceros, permite mayor transparencia, así cuando se presente una cuestión de mayor significatividad, cuando le llegue el comunicado a los usuarios tendrán más comprensión de la situación que se informa, lo que puede mejorar la comunicación entre el usuario y el auditor que ejecuta la auditoría.

En la NIA-260, se refiere la responsabilidad del profesional que realiza la auditoría de comunicar otras cuestiones específicas como es el caso de las disposiciones legales o reglamentarias, que haya establecido la empresa o bien, las que han sido exigidas por encargos de los superiores.



En estas comunicaciones debe ser obligatorio describir la forma en que el auditor se proyecta manifestar los riesgos más significativos de las incorrecciones materiales debidas a fraude o error. Asimismo, la relación con el control interno y la aplicación de la importancia relativa.

El proceso de la comunicación de las situaciones claves de la auditoría depende de las condiciones, extensión y estructura que mantiene la empresa auditada, en donde los responsables tienen la potestad para actuar, según la opinión del auditor; de no presentarse esta situación se puede considerar que no existe una comunicación efectiva entre la empresa y el auditado. Ahora bien, existen algunas formas de realizar la comunicación; lo primero que se debe asegurar el auditor es que la comunicación le garantice la eficacia.

Los informes pueden ser en presentaciones, escritos, verbales..., en donde se describa la significatividad del asunto clave que se está tratando. Es importante que el auditor se asegure que la comunicación, según el medio seleccionado, contemple:

- Si la situación se resolvió satisfactoriamente
- Demostrar que la Gerencia procedió previamente con la comunicación del asunto
- La dimensión, la estructura operativa, el entorno de control y la estructura legal de la empresa.
- Las expectativas de los responsables del gobierno de la empresa. Se debe incluir los acuerdos alcanzados en las reuniones o avisos periódicos por parte del auditor.
- El grado de contacto y diálogo habituales que mantiene el auditor con los responsables de la empresa
- Si se reflejan cambios significativos de los miembros de un órgano de la empresa

DOCUMENTOS DE LAS SITUACIONES CLAVES DE LA AUDITORÍA

Al igual que toda documentación que respalda el trabajo del auditor, y que es la base de toda auditoría, con mucha más razón, cuando se presentan situaciones como los asuntos claves de auditoría, se debe incluir actas, minutas, comunicados escritos... En ese punto se debe utilizar la NIA-230: Documentación de Auditoría, cuyo objetivo es que el auditor obtenga un registro suficiente y apropiado en el que mantenga la evidencia de que la auditoría se desempeñó de acuerdo con las NIA y los requisitos legales y de regulación aplicables.

El mantener la correcta documentación de la auditoría, facilita al auditor realizar evaluaciones y revisiones efectivas, así como el instrumento de respaldo en el caso de situaciones claves de la auditoría. Toda documentación relevante en la auditoría permite la transparencia y la rendición de cuentas del trabajo realizado, la documentación que no puede faltar es el comunicado que se realiza a la empresa indicando que existen algunas situaciones claves de auditoría, y cada una por separado, o sea si hay 5 KAMs, debe haber 5 comunicados, y el documento donde el auditor presenta las sugerencias de cómo tratar cada KAMs.

Cuadro 3

Ejemplo de descripción "Fragmento de informe a los accionistas"
(en el que se describe un KAMs)

Ejemplo de descripción "Fragmento de informe a los accionistas de Greggs plc", emitido por KPMG en el Reino Unido, correspondiente al periodo de 53 semanas, terminado el 3 de enero de 2015

TEMA: Riesgo en relación con el deterioro del valor de inmovilizado material

Consulte la pág. 45 (Informe de la Comisión de Auditoría), las págs. 73 y 75 (Política Contable) y las págs. 84 y 85 (Información Financiera)

El riesgo

Respuesta del auditor



Los niveles significativos de inmovilizado material mantenido por el Grupo que incluye activos en más de 1.600 establecimientos suponen la existencia de numerosas unidades generadoras de efectivo (es decir, “tiendas”) que, de manera independiente, exponen al Grupo a un riesgo de que el valor en libros del inmovilizado material no se recupere en su totalidad, ya sea mediante la actividad futura o mediante el valor obtenido en la enajenación o disposición por otra vía

Nuestros procedimientos de auditoría consistieron, entre otros, en la consideración del riesgo de deterioro del valor asociado a los siguientes tipos distintos de activos:

Adicionalmente, tras el deterioro de valor de 4 mil GBP registrado en 2013 y la decisión anunciada en el ejercicio en curso de cerrar las secciones de panadería de los locales, lo que se ha visto contrarrestado por una mejora significativa en los resultados del Grupo en 2014. Existe un riesgo mayor de que se produzcan deterioros de valor adicionales en algunas tiendas mientras que, en otras, es posible que se revertan deterioros del valor anteriormente registrados. Esto incluye el riesgo de que los activos obsoletos –por ejemplo, terrenos y edificios que son excedentarios–, incluyan hipótesis sobre el importe recuperable que pueden haber cambiado con el tiempo, ya que las intenciones cambian y se dispone de más información.

Con respecto a las tiendas que continúan operando, evaluamos y cuestionamos de forma crítica el modelo de deterioro del valor del Grupo. Se consideraron las previsiones de los flujos de efectivo descontados de manera individual para cada tienda y si dichas previsiones respaldaban el valor en libros de los activos correspondientes, así como la necesidad de revertir algún deterioro de valor registrado en ejercicios anteriores. Evaluamos las previsiones de flujos de efectivo comparando los resultados históricos de esas tiendas con los presupuestos del Grupo. Evaluamos la idoneidad de la tasa de descuento y la comparamos con las utilizadas por otras entidades minoristas nacionales. Efectuamos un análisis de sensibilidad de las tasas de descuento y de las previsiones de flujos de efectivo y consideramos el impacto en el deterioro del valor registrado.

Determinar el nivel de deterioro del valor y cualquier reversión del deterioro del valor implica prever y descontar flujos de efectivo futuros y estimar los importes recuperables que son inherentemente inciertos.

Con respecto a deterioros del valor de activos concretos de inmovilizado material, evaluamos de forma crítica la identificación, por parte del Grupo, de los activos obsoletos y evaluamos de forma crítica si esos activos tenían un valor recuperable o un uso futuro en la actividad de la entidad y, para hacerlo, recurrimos a nuestros conocimientos del Grupo y a la experiencia previa adquirida.



	<p>Con respecto a los terrenos y edificios en propiedad que han sido identificados como excedentarios y con los que no se negocia, consideramos si el valor en libros de los terrenos y los edificios era apropiado, tomando como referencia indicadores de mercado como valoraciones de terceros y ofertas de compra recibidas. Se consideró si el valor de los activos se había deteriorado o si deberían revertirse deterioros de valor contabilizados en ejercicios anteriores.</p>
	<p>También consideramos la idoneidad de la información revelada por el Grupo sobre el grado de estimación que implica determinar el importe del deterioro del valor y la sensibilidad con respecto a las hipótesis</p>

Fuente: Nuevo Informe de Auditoría (2016) KPMG, S.A., KPMG International Cooperative (“KPMG International”), sociedad suiza. Recuperado de <https://home.kpmg.com/es/es/home.html>, el día 5-7-2017

En la documentación se debe incluir todos los comunicados, actas, minutas y otros que haya realizado el auditor con la gerencia para comunicar o discutir las situaciones especiales presentadas, por ejemplo, si se determinó que alguna cambió en la política contable que materializó la situación, describir el proceso de recomendación para tratarlo y si la gerencia lo comunicó.



CONCLUSIÓN

El ejecutar una auditoría es un proceso muy detallado y cada etapa debe contener minuciosos detalles. En la etapa final que es donde se elabora el informe, el dictamen y cuando es el caso las modificaciones al dictamen, igualmente existen Normas Internacionales de Auditoría donde se le muestra al auditor el procedimiento a seguir.

Estas normas fueron actualizadas a nivel internacional, donde el IASBB estable una implementación obligatoria a partir de enero del año 2017. En estas se obliga al profesional en auditorías a ser más amplio en las evidencias y los procedimientos aplicados, esto para que el usuario, cuente con una veracidad de la información recopilada. Asimismo, en el nuevo formato del informe se incluye un apartado denominado KMAs, que es precisamente cuando se identifica un riesgo, para no esperar a que termine la auditoría para comunicarlo. Este le permite al auditor establecer comunicación con la gerencia para tratarlo previo a finalizar la auditoría si es el caso. Por consiguiente, los nuevos modelos de dictámenes permiten la transparencia en los informes a presentar.

BIBLIOGRAFÍA

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría NIA 700: Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros. Recuperado el día 18-6-2017 de <http://www.iasb.org/>: Editorial publications @ iasb.org.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría NIA 701: Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente. Recuperado de: Editorial publications @ iasb.org

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría NIA 705: Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente. Recuperado el día 18-6-2017 de <http://www.iasb.org/>: Editorial publications @ iasb.org

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). Norma Internacional de Auditoría NIA 706: Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente. Recuperado el día 18-6-2017 de <http://www.iasb.org/>: Editorial publications @ iasb.org

The logo consists of the word "ILUMNO" in a white, bold, sans-serif font. The letter "O" is replaced by a white circle with a small gap at the top, giving it a modern, circular appearance. The text is centered within a solid orange rectangular background.

ILUMNO