ILUMNO

MODELO DEL DICTAMEN

Elaborado por:
Lic. Dunia Zamora Solano

MODELO DEL DICTAMEN

El auditor como producto de su examen puede emitir opiniones calificadas o no calificadas. Al respecto la NIA 700 revisada, antes desarrollada, expuso la opinión no calificada o también llamada opinión limpia.

Sin embargo durante el curso de la auditoría pudiera llegarse a la conclusión de que:

Existen limitaciones al alcance del trabajo del auditor que no permiten obtener evidencia para sustentar una opinión sobre una cuenta o parte importante de lo estados financieros. Esto provocaría una opinión con salvedades por el alcance limitado en las pruebas y procedimientos de auditoría; o una abstención de opinión; lo anterior dependiendo del impacto de estas limitaciones.

Se obtenga evidencia de que la Administración no ha observado el marco de referencia o normativa contable aplicable, en la preparación de los estados financieros u otras condiciones que significan una desviación significativa de parte de los estados financieros. Esto podría provocar una opinión con salvedades pro desviaciones del marco de referencia o una opinión negativa por no cumplir de manera material con el marco de referencia.

Las modificaciones que puedan realizarse del modelo del dictamen establecido en la NIA 700 Revisada, antes desarrollada, como producto del examen del auditor se regula en la NIA 701 MODIFICACIONES AL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE.

El objetivo de esta norma es referirse a las circunstancias en las que el informe del auditor independiente deberá modificarse y la forma y contenido de tales modificaciones.

Señala que un informe de auditoría puede modificarse cuando contiene una o más de las siguientes cuestiones:

A. Un párrafo de énfasis (utilizado básicamente en casos de incertidumbres incluidas las cuestiones de "empresa en marcha") y que no afectan la opinión principal;

B. Cuando contiene asuntos que afectan la opinión y que pueden resultar en:

– Una salvedad originada en una discrepancia en la aplicación de las normas contables vigentes que afectan ciertas afirmaciones de los estados contables o en limitaciones al alcance (para la RT 7 serían las denominadas "determinadas" e "indeterminadas" respectivamente),

– Abstención de opinión (usualmente por limitaciones significativas al alcance), u

– Opinión adversa (por discrepancias significativas que afectan a los estados contables en su conjunto).

Los asuntos que provocan modificaciones al informe del auditor, deben ser adecuadamente explicados por éste y, en su caso, cuantificados sus efectos.

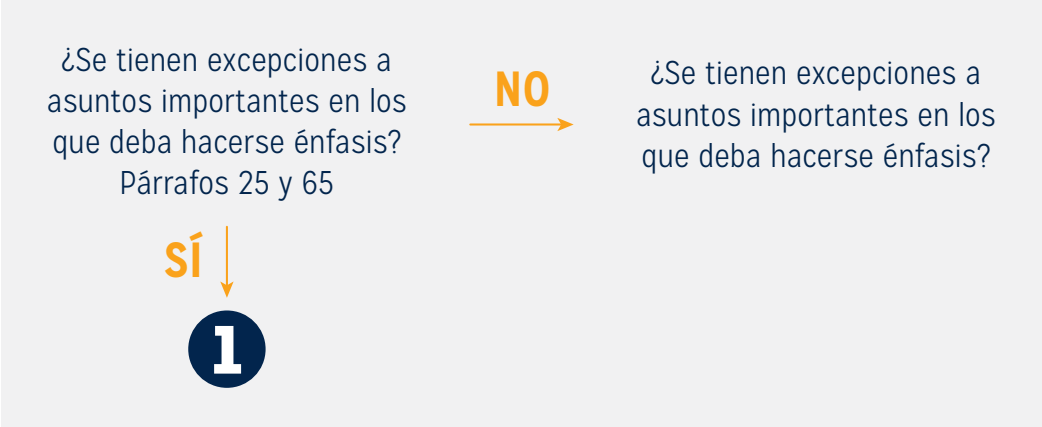
Los principios referidos a las circunstancias en las que se necesita modificar el informe del auditor son también aplicables a los informes sobre otros compromisos relacionados con la auditoría de información financiera histórica, tales como estados financieros de propósito general para entidades de una índole diferente (por ejemplo, una organización sin fines de lucro) y los compromisos de auditoría descritos en la NIA 800 El dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial que desarrollaremos más adelante, cuyos informes ilustrativos se deberían adaptar según corresponda en las circunstancias.

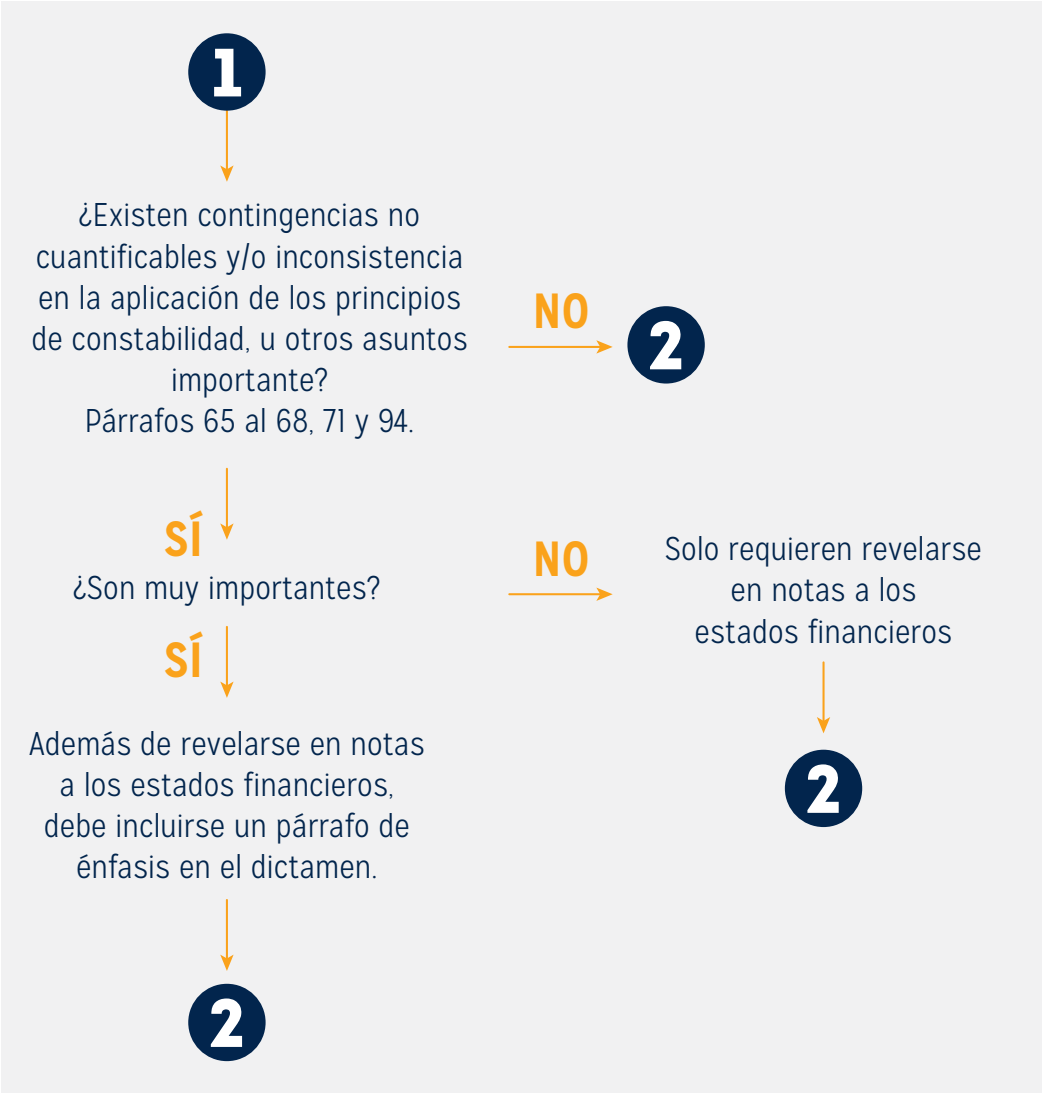
LOS ASUNTOS QUE PROVOCAN MODIFICACIONES AL INFORME DEL AUDITOR, DEBEN SER ADECUADAMENTE EXPLICADOS POR ÉSTE Y, EN SU CASO, CUANTIFICADOS SUS EFECTOS.

Mas ¿cómo llega el auditor a valorar para determinar la opinión que emitirá?. El esquema Secuencia para la decisión de la forma del dictamen (Boletín 4010), tomado del libro Modelos de dictámenes y otras opiniones e informes del auditor, ilustra este proceso:

ILUSTRACIÓN 1

Secuencia para la decisión de la forma del dictamen (Boletín 4010)





2
¿Existen desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad? Párrafos 29.
NO
3
SÍ
¿Son muy importantes? Párrafo 34 y 46.
NO
Se debe expresar una salvedad en la opinión
3
SÍ
Se debe emitir un dictamen
3

3

¿Se tuvieron limitaciones en el alcance practicado? Párrafos 38.

NO → Se emite dictamen conforme a 1 y/o 2

SÍ ↓

¿Son muy importantes? Párrafo 39.

NO → Se debe expresar una salvedad en la opinión.

SÍ ↓

Conforme a 2 se debe emitir un dictmen negativo

NO → Se debe emiitir un dictamen con abstención de opinión.

SÍ ↓

Se debe emitir un dictamen negativo expresando, además una salvedad en el alcance.

Fuente: Elaboración propia con base Modelos de dictámenes y otras opiniones e informes del auditor, Instituto de Contadores Públicos, México, 6xta edición 2007

En este proceso el Auditor o CPA (en Costa Rica), deberá diferenciar entre:

A ASUNTOS QUE **NO** AFECTAN LA OPINIÓN DEL AUDITOR

B ASUNTOS QUE **SÍ** AFECTAN LA OPINIÓN DEL AUDITOR

Conforme a al NIA 701, el siguiente resumen, tomado de la tesis **"Tipos de opiniones expresadas en el dictamen por el contador público y auditor en una auditoría de estados financieros de una entidad económica",** Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, elaborado por Ludving Giovanni Hernández Cruz, mayo 2008, ilustra estos conceptos.

ASUNTOS QUE **NO** AFECTAN LA OPINIÓN DEL AUDITOR

En ciertas circunstancias, el dictamen del auditor puede modificarse añadiendo un párrafo de énfasis de asunto para resaltar un tema que afecte a los estados financieros y que se puede incluir en una nota a los estados financieros en donde se discute el asunto de manera más extensa. La aplicación de tal párrafo en el dictamen no afecta la opinión del auditor.

De acuerdo a esta norma, el párrafo se incluiría, de preferencia, después del párrafo que contiene la opinión del auditor, para remarcar o enfatizar un asunto de importancia relativa respecto de un problema de negocio en marcha, o si existe una falta de certeza importante cuya resolución dependa de hechos futuros como incertidumbre, en tales casos, puedan afectar a los estados financieros.

Agregar un párrafo que enfatice un problema de negocio en marcha o una incertidumbre, es adecuado para cumplir con la responsabilidad del auditor, sin embargo, cuando las situaciones impliquen múltiples incertidumbres que son omnipresentes para los estados financieros, el auditor puede considerar apropiado expresar una abstención de opinión.

Seguidamente se ilustra, la sección que contiene un párrafo de énfasis de asunto por incertidumbre sobre un litigio pendiente, que precede al párrafo de opinión.

“

Hemos auditado...

La administración es responsable de...

Nuestra responsabilidad...

En nuestra opinión...

Sin calificar nuestra opinión, remitimos la atención a la Nota XX a los estados financieros. La entidad es demandada en un juicio que alega infracción de ciertos derechos de patente y se reclaman regalías y daños penales. La entidad ha presentado una contra-acción, y están en marcha las audiencias preliminares. El resultado final del asunto no puede determinarse de momento, y no se ha hecho ninguna estimación en los estados financieros por lo que puede resultar.

”

ASUNTOS QUE **SÍ** AFECTAN LA OPINIÓN DEL AUDITOR

Un auditor, a su juicio, se imposibilita de expresar una opinión no calificada cuando existe cualquiera de las circunstancias siguientes y el efecto es o puede ser de importancia relativa para los estados financieros:

A. Existe una limitación en el alcance del trabajo del auditor que podrían llevar a una opinión calificada o a una abstención de opinión.

B. Existe un desacuerdo con la administración respecto de la aceptación de las políticas contables, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros. Estas circunstancias podrían llevar a una opinión calificada o a una opinión adversa.

Siempre que el auditor expresa una opinión distinta a una opinión no calificada, “”.

> **Deberá incluirse en el dictamen una clara descripción de todas las razones sustanciales y, a menos que no sea factible, una cuantificación del posible efecto en los estados financieros. Ordinariamente, la información se expondría en un párrafo aparte, precediendo a la opinión en los estados financieros, y puede incluir una referencia a una discusión más extensa, si la hay, en una nota a los estados financieros.**

CIRCUNSTANCIAS QUE PUEDEN DAR COMO RESULTADO UNA OPINIÓN DISTINTA DE UNA OPINIÓN NO CALIFICADA

LIMITACIÓN EN EL ALCANCE

La limitación en el alcance del trabajo del auditor puede ser impuesta por la entidad, por ejemplo, cuando no se lleva a cabo un procedimiento de auditoría que el auditor cree necesario. Cuando existe limitación en los términos del trabajo propuesto, se debería considerar no aceptar el trabajo y se ve en la necesidad de expresar una abstención de opinión.

Una limitación en el alcance del trabajo del auditor, también puede ser impuesta por las circunstancias, por ejemplo, cuando al nombrar al auditor no puede observar el conteo de los inventarios físicos. Puede surgir también cuando los registros contables de la entidad son inadecuados o cuando no se realiza un procedimiento de auditoría necesario. En dichas circunstancias, el auditor debería realizar otros procedimientos alternativos para obtener evidencia suficiente.

En el caso de existir una limitación en el alcance del trabajo del auditor que requiera una opinión calificada o una abstención de opinión, el dictamen deberá describir la limitación e indicar los posibles ajustes que podrían haberse determinado como necesarios de no haber existido la limitación, en un párrafo anterior al de opinión en el dictamen.

A continuación se ilustra, la sección que contiene la opinión con salvedad en el dictamen, sobre una limitación en el alcance:

Hemos auditado...

La administración es responsable de...

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Excepto por lo que se discute en el párrafo siguiente, condujimos nuestra auditoría de acuerdo con...

No observamos el conteo de los inventarios físicos al 31 de diciembre de 20X6, ya que la fecha fue antes del momento en que se nos contrató inicialmente como auditores para la entidad. Debido a la naturaleza de los registros de la entidad, no podemos quedar satisfechos en cuanto a las cantidades del inventario por otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes, si los hay, que pudieran haberse determinado como necesarios si hubiéramos podido quedar satisfechos en cuanto las cantidades de inventario físico, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de...

A continuación se ilustra, la sección que contiene la abstención de opinión en el dictamen, sobre una limitación en el alcance:

> Fuimos contratados para auditar los estados financieros de la Entidad Uno, S.A. que se acompañan, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X6, y el estado de resultados, estado de cambios en el capital y estado de flujo de efectivo por el año que entonces finalizó, y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.
>
> La administración es responsable de...
>
> (Omite la frase que declara la responsabilidad del auditor)
>
> (El párrafo que discute el alcance de la auditoría se omite o modifica)
>
> No pudimos observar todos los inventarios físicos y confirmar las cuentas por cobrar debido a limitaciones impuestas en el alcance de nuestro trabajo por la entidad.
>
> Debido a la importancia de los asuntos que se discuten en el párrafo anterior, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

DESACUERDO CON LA ADMINISTRACIÓN

El auditor puede estar en desacuerdo con políticas contables o el método de su aplicación, las revelaciones en los estados financieros y de los ajustes propuestos que no acepta la administración de la entidad. Estos desacuerdos convienen evaluarse para determinar, de acuerdo a su omnipresencia o importancia relativa, si el auditor deberá expresar una opinión calificada o adversa.

A continuación se ilustra, la sección que contiene la opinión con salvedad en el dictamen, sobre desacuerdos en políticas contables

"

Hemos auditado...

La administración es responsable de...

Nuestra responsabilidad es...

Según se discute en la Nota X a los estados financieros, no se ha estimado ninguna depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con normas internacionales de información financiera. La estimación acumulada por el año que terminó al 31 de diciembre de 20X6, deberá ser de XXXXX con base en el método de línea recta. . .

En nuestra opinión, excepto por los efectos en los estados financieros del asunto a que se refiere el párrafo anterior

"

A continuación se ilustra, la sección que contiene una opinión adversa en el dictamen, sobre desacuerdos en políticas contables:

"

Hemos auditado...

La administración es responsable de...

Nuestra responsabilidad es...

La entidad adoptó el método de contabilidad de promedio ponderado para valuar sus inventarios, anteriormente utilizaba el método de últimas entradas, primeras salidas. A pesar que el método está de acuerdo con políticas contables, tienen un efecto material y la entidad no ha justificado razonablemente este cambio como lo requieren las prácticas contables. Además, la entidad no estima ningún cargo por depreciación como gasto en el estado de resultados.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los asuntos discutidos en el párrafo precedente, los estados financieros no dan un punto de vista verdadero y razonable de la posición financiera de la Entidad Uno, S.A. al 31 de diciembre de 20X6, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año que entonces terminó de acuerdo con...

"

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (4 de setiembre de 2002). *Ley General de Control Interno*. [Ley No.8292, 2002]. DO: Diario Oficial La Gaceta N° 169.

Contraloría General de la República. (26 de enero de 2009). N*ormas generales de control interno para el Sector Público*, emitida mediante resolución No. 2-2009-CO-DFOE. DO: Diario Oficial La Gaceta N° 26.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (22 de agosto de 1947). *Ley de creación del Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica* N°1038. Recuperado de: http://www.ccpa.or.cr/ley-del-colegio-de-contadores-publicos-de-costa-rica/

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (20 de enero de 2011). *Guía mínima para la emisión de Informe de examen de información financiera prospectiva NITA 3400*. Recuperado de: http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=69483&nValor3=99022&strTipM=TC

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (20 de enero de 2011). *Guía mínima de requisitos para realizar Trabajos de Procedimientos Convenidos respecto de información financiera* (NISR 4400). Recuperado de: http://www.pgrweb.go.cr/scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_texto_completo.aspx?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=69484&nValor3=83486&strTipM=TC

IASCF. (2011). *Normas Internacionales de Auditoría* (NIA). Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

IFAC. (2011). *Normas Internacionales de Contabilidad* (NIC) y de Información Financiera. (NIIF). Federación Internacional de Contadores.

ILUMNO