

## NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 705

### MODIFICACIONES A LA OPINIÓN EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR

#### INDEPENDIENTE

(Entra en vigor para las auditorías de estados financieros por periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009)

#### CONTENIDO

	Párrafos
<b>Introducción</b>	
Alcance de esta NIA .....	1
Tipos de opiniones modificadas .....	2
Fecha de vigencia.....	3
<b>Objetivo</b> .....	4
Definiciones.....	5
<b>Requisitos</b>	
Circunstancias en que se requiere una modificación a la opinión del auditor.....	6
Determinación del tipo de modificación a la opinión del auditor .....	7-15
Forma y contenido del dictamen del auditor cuando se modifica la opinión .....	16-27
Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo.....	28
<b>Aplicación y otros documentos explicativos</b>	
Tipos de opiniones modificadas .....	A1
Naturaleza de las representaciones erróneas materiales .....	A2-A72
Naturaleza de la incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.....	A8-A12
Consecuencia de una incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, debido a una limitación impuesta por la administración después de que el auditor ha aceptado el trabajo.....	A13-A15
Otras consideraciones relacionadas con una opinión negativa o abstención de opinión .....	A16
Forma y contenido del dictamen del auditor cuando se modifica la opinión .....	A17-A24
Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo.....	A25

MODIFICACIONES A LA OPINIÓN EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Apéndice: Ejemplos de dictámenes de auditores con modificaciones a la opinión

---

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 705, Modificaciones a la opinión en el dictamen del auditor independiente, deberá leerse junto con la NIA 200, Objetivos generales del auditor independiente y conducción de una auditoría, de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría.

## Introducción

### Alcance de esta NIA

1. Esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) trata acerca de las responsabilidades del auditor para emitir un dictamen apropiado en circunstancias en las que, al formarse una opinión de acuerdo con la NIA 700,<sup>1</sup> el auditor concluye que se necesita una modificación a la opinión del auditor sobre los estados financieros.

### Tipos de opiniones modificadas

2. Esta NIA establece tres tipos de opiniones modificadas, una opinión con salvedad, una opinión negativa y una abstención de opinión. La decisión respecto a cuál tipo de opinión modificada es apropiada depende de: (Ref. Párr. A1)
  - a) La naturaleza del asunto que dio lugar a la modificación, es decir, si los estados financieros tienen representaciones erróneas materiales o, en el caso de una incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, pueden tener representaciones erróneas materiales; y
  - b) El juicio del auditor sobre lo penetrante (generalizado) de los efectos o posibles efectos del asunto sobre los estados financieros.

### Fecha de vigencia

3. Esta NIA entra en vigor para las auditorías de estados financieros de los periodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009.

### Objetivo

4. El objetivo del auditor es expresar una opinión apropiadamente modificada sobre los estados financieros, que es necesaria cuando:
  - a) El auditor concluye, con base en la evidencia de auditoría obtenida, que el juego completo de los estados financieros no está libre de representación errónea material; o
  - b) El auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para concluir que el juego completo de los estados financieros está libre de representación errónea material.

<sup>1</sup> NIA 700, *Formación de una opinión y dictamen sobre los estados financieros*.

## Definiciones

5. Para fines de las NIA, los siguientes términos tienen los significados siguientes:
- a) **Penetrante.** Un término utilizado en el contexto de representaciones erróneas para describir los efectos sobre los estados financieros de las representaciones erróneas, o los posibles efectos sobre los estados financieros de las representaciones erróneas, si las hubiera, que no sean detectadas, debido a una incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría. Los efectos penetrantes (generalizados) sobre los estados financieros son aquéllos que, en el juicio del auditor:
    - i. No se limitan a elementos, cuentas o partidas específicas de los estados financieros;
    - ii. Si están limitados, representan o podrían representar una parte substancial de los estados financieros; o
    - iii. En lo que se refiere a revelaciones, son fundamentales para que los usuarios entiendan los estados financieros.
  - b) **Opinión modificada.** Una opinión con salvedad, una opinión negativa o una abstención de opinión.

## Requisitos

### **Circunstancias en que se requiere una modificación a la opinión del auditor**

- ó. El auditor deberá modificar la opinión en el dictamen cuando:
- a) Concluye que, con base en la evidencia de auditoría obtenida, el juego completo de los estados financieros no está libre de representación errónea material; o (Ref. Párr. A2-A7)
  - b) No puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para concluir que el juego completo de los estados financieros está libre de representación errónea material. (Ref. Párr. A8-A12.)

### **Determinación del tipo de modificación a la opinión del auditor**

#### Opinión con salvedad

7. El auditor deberá expresar una opinión con salvedad cuando:
  - a) Al haber obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría, concluye que las representaciones erróneas, de manera individual o colectiva, son materiales, pero no penetrantes, para los estados financieros; o
  - b) No puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la cual basar la opinión, pero concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de representaciones erróneas no detectadas, si los hubiese, podrían ser materiales, pero no penetrantes.

#### Opinión negativa

8. El auditor deberá expresar una opinión negativa cuando, al haber obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría, concluye que las representaciones erróneas, individualmente o en conjunto, son tanto materiales como penetrantes para los estados financieros.

#### Abstención de opinión

9. El auditor deberá abstenerse de una opinión cuando no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la cual basar la opinión, y concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de representaciones erróneas no detectadas, si las hubiera, podrían ser tanto materiales como penetrantes.
10. El auditor deberá abstenerse de una opinión cuando, en circunstancias extremadamente raras que impliquen varias faltas de seguridad, el auditor concluya que, a pesar de haber obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto a cada una de las faltas de seguridad individuales, no es posible formarse una opinión sobre los estados financieros, debido a la interacción potencial de las faltas de seguridad y su posible efecto acumulativo sobre los estados financieros.

Consecuencia de una incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría debido a una limitación impuesta por la administración, después de que el auditor ha aceptado el trabajo

11. Si, después de aceptar el trabajo, el auditor se da cuenta de que la administración de la entidad impuso una limitación en el alcance de la auditoría que él considera probable que resulte en la necesidad de expresar una opinión con salvedad

o abstenerse de una opinión sobre los estados financieros, deberá solicitar a la administración de la entidad que elimine la limitación.

12. Si la administración de la entidad se niega a eliminar la limitación mencionada en el párrafo 11, el auditor deberá comunicar el asunto a los encargados del gobierno corporativo, a menos de que todos ellos participen en la administración de la entidad,<sup>2</sup> y deberá determinar si es posible realizar procedimientos alternativos para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.
13. Si el auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, deberá determinar las implicaciones de la siguiente manera:
  - a) Si el auditor concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de las representaciones erróneas no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales pero no penetrantes, el auditor deberá incluir una salvedad en la opinión; o
  - b) Si el auditor concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de representaciones erróneas no detectadas, si las hubiera, podrían ser tanto materiales como penetrantes de manera que una salvedad sería inadecuada para comunicar la gravedad de la situación, el auditor deberá: (Ref. Párr. A13-A14)
    - i) Retirarse de la auditoría, cuando sea factible y posible en virtud de la legislación o normatividad aplicable; o
    - ii) Si retirarse de la auditoría antes de emitir el dictamen no es factible o posible, abstenerse de una opinión sobre los estados financieros.
14. Si el auditor se retira, según se contempla en el párrafo 13b), i), antes de hacerlo deberá comunicar a los encargados del gobierno corporativo cualquier asunto relacionado con las representaciones erróneas identificadas durante la auditoría, que habrían dado lugar a una modificación de la opinión. (Ref. Párr. A15.)

Otras consideraciones relacionadas con una opinión negativa o abstención de opinión

15. Cuando el auditor considera necesario expresar una opinión negativa o abstenerse de opinar sobre el juego completo de los estados financieros, el dictamen del auditor tampoco deberá incluir una opinión sin salvedad con respecto al mismo marco de referencia de información financiera sobre un solo estado financiero, o uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero. En

NIA 260, *Comunicación con los encargados del gobierno corporativo*, párrafo 13.

estas circunstancias, el incluir dicha opinión sin salvedad en el mismo dictamen<sup>3</sup> contradeciría la opinión negativa o abstención de opinión del auditor sobre el juego completo de los estados financieros. (Ref. Párr. Aló.)

### **Forma y contenido del dictamen del auditor cuando se modifica la opinión**

Base para la modificación del párrafo

16. Cuando el auditor modifica la opinión sobre los estados financieros, deberá incluir, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700, un párrafo en el dictamen del auditor que estipule una descripción del asunto que dio lugar a la modificación. El auditor deberá colocar este párrafo inmediatamente antes del párrafo de la opinión en el dictamen y usar el título: "Base para opinión con salvedad", "Base para opinión negativa", o "Base para abstención de opinión," según corresponda. (Ref. Párr. A17.)
17. Si hay una representación errónea material en los estados financieros, que se relacione con montos específicos en ellos (incluyendo revelaciones cuantitativas), el auditor deberá incluir en la base para la modificación del párrafo una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la representación errónea, a menos de que no sea factible. Si no es factible cuantificar los efectos financieros, el auditor deberá declararlo en la base para la modificación del párrafo. (Ref. Párr. Al 8.)
18. Si hay una representación errónea material de los estados financieros que se relacione con revelaciones narrativas, el auditor deberá incluir en la base para la modificación del párrafo una explicación de qué tipo de representaciones erróneas tienen las revelaciones.
19. Si hay una representación errónea material en los estados financieros que se relacione con la no revelación de información que debe revelarse, el auditor deberá:
  - a) Discutir la no revelación con los encargados del gobierno corporativo;
  - b) Describir en la base para la modificación del párrafo la naturaleza de la información omitida; y
  - c) A menos de que la legislación o normatividad lo prohíba, incluir las revelaciones omitidas, siempre y cuando sea factible y el auditor haya obtenido

---

<sup>3</sup> La NIA 805, *Consideraciones especiales—Auditorías de estados financieros únicos y elementos, cuentas o partidas específicas de un estado financiero*, trata las circunstancias en que el auditor es contratado para expresar una opinión separada sobre uno o más elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.

suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la información omitida. (Ref. Párr. A19.)

20. Si la modificación se originó por una incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, el auditor deberá incluir en la base para la modificación del párrafo las razones de dicha incapacidad.
21. Aunque el auditor haya expresado una opinión negativa o una abstención de opinión sobre los estados financieros, deberá describir en la base para la modificación del párrafo las razones de cualquier otro asunto que el auditor conozca que hubiera requerido una modificación a la opinión, y los efectos del mismo. (Ref. Párr. A20.)

#### Párrafo de opinión

22. Cuando el auditor modifica la opinión de auditoría, deberá usar el título: "Opinión con salvedad", "Opinión negativa" o "Abstención de opinión", según corresponda, para el párrafo de opinión. (Ref. Párr. A21, A23-A24.)
23. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedad, debido a una representación errónea material en los estados financieros, deberá declarar en el párrafo de opinión que, en la opinión del auditor, excepto por los efectos del(de los) asunto(s) descrito(s) en la base para el párrafo de opinión con salvedad:
  - a) Los estados financieros están presentados razonablemente, en todos los aspectos importantes (o presentan un punto de vista verdadero y razonable), de acuerdo con el marco de referencia aplicable de información financiera, al informar de acuerdo con un marco de referencia de presentación razonable; o
  - b) Los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia aplicable de información financiera, al informar de acuerdo con un marco de referencia de cumplimiento.

Cuando la modificación surja de una incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, el auditor deberá utilizar la frase correspondiente: "excepto por los posibles efectos del (de los) asunto(s)..." para la opinión modificada. (Ref. Párr. A22.)

24. Cuando el auditor expresa una opinión negativa, deberá declarar en el párrafo de opinión que, en la opinión del auditor, debido a la importancia del(de los) asunto(s) descritos en la base para el párrafo de opinión negativa:
- a) Los estados financieros no están presentados razonablemente (o no presentan un punto de vista verdadero y razonable), de acuerdo con el marco de referencia aplicable de información financiera, al informar de acuerdo con un marco de referencia de presentación razonable; o
  - b) Los estados financieros no han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia aplicable de información financiera, al informar de acuerdo con un marco de referencia de cumplimiento.
25. Cuando el auditor se abstiene de opinar debido a una incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, deberá declarar en el párrafo de opinión que:
- a) Debido a la importancia del(de los) asunto(s) descritos en la base para el párrafo de abstención de opinión, el auditor no ha podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para proveer una base para una opinión de auditoría; y, por lo tanto,
  - b) El auditor se abstiene de expresar una opinión sobre los estados financieros.

Descripción de la responsabilidad del auditor cuando expresa una opinión con salvedad o negativa

26. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedad o negativa, deberá enmendar la descripción de la responsabilidad del auditor a fin de declarar que cree que la evidencia de auditoría que ha obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para la opinión modificada del auditor sobre la auditoría.

Descripción de la responsabilidad del auditor cuando se abstiene de opinar

27. Cuando el auditor se abstiene de opinar debido a una incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, deberá enmendar el párrafo de introducción del dictamen del auditor para declarar que fue contratado para auditar los estados financieros. El auditor también deberá enmendar la descripción de la responsabilidad del auditor y la descripción del alcance de la auditoría para declarar únicamente lo siguiente: "Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría conducida de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, debido al(a los) asunto(s) descritos en la base para el párrafo de abstención de opinión, no pudimos obtener

suficiente evidencia apropiada de auditoría para proporcionar una base para una opinión de auditoría".

**Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo**

28. Cuando el auditor espera modificar la opinión en el dictamen del auditor, deberá comunicar a los encargados del gobierno corporativo las circunstancias que ocasionaron la modificación esperada y el texto propuesto para la modificación. (Ref. Párr. A25.)

**Aplicación y otros documentos explicativos**

**Tipos de opiniones modificadas** (Ref. Párr. 2)

- A1. La tabla siguiente ilustra cómo el juicio del auditor sobre la naturaleza del asunto que dio lugar a la modificación y lo penetrante de sus efectos o posibles efectos sobre los estados financieros, afectan el tipo de opinión que se expresará.

Naturaleza del asunto que dio lugar a la modificación	Juicio del auditor sobre lo penetrante de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no penetrante	Materiales y penetrante
Los estados financieros tienen representaciones erróneas materiales	Opinión con salvedad	Opinión negativa
Incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría	Opinión con salvedad	Abstención de opinión

**Naturaleza de las representaciones erróneas materiales** [Ref. Párr. 6a)]

- A2. La NIA 700 requiere que el auditor, a fin de formarse una opinión sobre los estados financieros, concluya si se ha obtenido seguridad razonable de que el juego completo de los estados financieros está libre de representación errónea

material.<sup>4</sup> Esta conclusión toma en cuenta la evaluación del auditor de las representaciones erróneas no corregidas, si las hubiera, sobre los estados financieros, de acuerdo con la NIA 450.<sup>5</sup>

A3. La NIA 450 define una representación errónea como una diferencia entre el monto, la clasificación, la presentación o la revelación de una partida reportada en un estado financiero, y el monto, la clasificación, la presentación o la revelación que se requiere para que la partida esté de acuerdo con el marco de referencia aplicable de información financiera. En consecuencia, una representación errónea material de los estados financieros puede surgir en relación con:

- a) Lo apropiado de las políticas contables seleccionadas;
- b) La aplicación de las políticas contables seleccionadas; o
- c) Lo apropiado o adecuado de las revelaciones en los estados financieros.

Lo apropiado de las políticas contables seleccionadas

A4. En relación con lo apropiado de las políticas contables que la administración seleccionó, las representaciones erróneas materiales de los estados financieros pueden surgir cuando:

- a) Las políticas contables seleccionadas no son consistentes con el marco de referencia aplicable de información financiera; o
- b) Los estados financieros, incluyendo las notas relacionadas, no representan las transacciones y hechos subyacentes de manera que logren una presentación razonable.

A5. Los marcos de referencia de información financiera a menudo contienen requisitos para la consideración y revelación de cambios en las políticas contables. Cuando la entidad ha cambiado su selección de políticas contables significativas, puede surgir una representación errónea de importancia relativa en los estados financieros cuando la entidad no ha cumplido con estos requisitos.

Aplicación de las políticas contables seleccionadas

A6. En relación con la aplicación de las políticas contables seleccionadas, las representaciones erróneas materiales de los estados financieros pueden surgir:

---

<sup>4</sup> NIA 700, párrafo 11.

<sup>5</sup> NIA 450, *Evaluación de representaciones erróneas identificadas durante la auditoría*, párrafo 4a).

- a) Cuando la administración de la entidad no ha aplicado, de manera consistente, las políticas contables seleccionadas con el marco de referencia de información financiera, incluso cuando la administración no ha aplicado consistentemente las políticas contables seleccionadas entre ejercicios o a transacciones y hechos similares (consistencia en la aplicación); o
- b) Debido al método de aplicación de las políticas contables seleccionadas (tales como un error no intencional en la aplicación).

Lo apropiado o adecuado de las revelaciones en los estados financieros

- A7. En relación con lo apropiado o adecuado de las revelaciones en los estados financieros, pueden surgir representaciones erróneas materiales de los estados financieros cuando:

Los estados financieros no incluyen todas las revelaciones requeridas por el marco de referencia aplicable de información financiera;

Las revelaciones en los estados financieros no están presentadas de acuerdo con el marco de referencia aplicable de información financiera; o

Los estados financieros no proporcionan las revelaciones necesarias para lograr una presentación razonable.

**Naturaleza de la incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría [Ref. Párr. 6b)]**

- A8. La incapacidad del auditor para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría (también llamada "una limitación en el alcance de la auditoría") puede provenir de:

- a) Circunstancias fuera del control de la entidad;
- b) Circunstancias relacionadas con la naturaleza u oportunidad del trabajo del auditor;  
o
- c) Limitaciones impuestas por la administración de la entidad.

- A9. Una incapacidad para efectuar un procedimiento específico no constituye una limitación en el alcance de la auditoría, si el auditor puede para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría realizando procedimientos alternativos. Si esto no es posible, se aplica los requisitos de párrafos 7b) y 10, según corresponda. Las limitaciones impuestas por la administración de la entidad pueden tener otras

implicaciones para la auditoría, como la valoración de riesgos de fraude y la consideración de la continuación del trabajo por parte del auditor.

A10. Los ejemplos de circunstancias fuera del control de la entidad incluyen, cuando:

- Se han destruido los registros contables de la entidad,
- Los registros contables de un componente importante han sido confiscados por tiempo indefinido por las autoridades gubernamentales.

A11. Los ejemplos de circunstancias relacionadas con la naturaleza u oportunidad del trabajo del auditor incluyen, cuando:

- La entidad está obligada a utilizar el método contable de participación en el capital para una entidad asociada, y el auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre la información financiera de ésta para evaluar si el método de participación en el capital ha sido correctamente aplicado.
- El momento de la cita del auditor es tal que no puede observar los inventarios físicos.
- El auditor determina que no es suficiente realizar únicamente procedimientos substantivos, pero los controles de la entidad no son eficaces.

A12. Los ejemplos de una incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría que surgen de una limitación en el alcance de la auditoría impuesta por la administración incluyen, cuando:

- administración de la entidad impide al auditor observar los inventarios físicos.
- La administración de la entidad impide al auditor solicitar la confirmación externa de saldos de cuenta específicos.

**Consecuencia de una incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría debido a una limitación impuesta por la administración, después de que el auditor ha aceptado el trabajo** [(Ref. Párr. 13b)-14]

A13. La viabilidad de retirarse de la auditoría puede depender de la etapa en que se encuentre la ejecución del trabajo, al momento en que la administración de la entidad impone la limitación del alcance. Si el auditor ha completado sustancialmente la auditoría, puede decidir finalizar la auditoría en la medida de lo posible, abstenerse

de opinar y explicar la limitación del alcance en el párrafo de la base para abstención de opinión, antes de retirarse.

- A14. En ciertas circunstancias, quizá no sea posible retirarse de la auditoría si la legislación o normatividad exigen al auditor continuar el trabajo de auditoría. Este puede ser el caso de un auditor que fue designado para auditar los estados financieros de entidades del sector público. También puede darse el caso en jurisdicciones donde el auditor es designado para auditar los estados financieros que cubren un ejercicio específico, o designado para un ejercicio específico y se le prohíbe retirarse antes de completar la auditoría de esos estados financieros o antes del final de ese ejercicio, respectivamente. El auditor también puede considerar necesario incluir un párrafo de otro asunto en el dictamen del auditor.<sup>6</sup>
- A15. Cuando el auditor concluye que necesita retirarse de la auditoría debido a una limitación del alcance, puede haber un requisito profesional, legal o normativo para que el auditor comunique los asuntos relacionados con el retiro del trabajo a las autoridades normativas o a los propietarios de la entidad.

**Otras consideraciones relacionadas con una opinión negativa o abstención de opinión** (Ref. Párr. 15)

- A16. Los siguientes son ejemplos de circunstancias de dictámenes que no contradecirían la opinión negativa o abstención de opinión del auditor:
- La expresión de una opinión sin salvedad sobre los estados financieros preparados bajo un cierto marco de referencia de información financiera y, dentro del mismo dictamen, la expresión de una opinión negativa sobre los mismos estados financieros bajo un marco diferente de referencia de información financiera.<sup>7</sup>
  - La expresión de una abstención de opinión respecto a los resultados de operaciones, y flujos de efectivo, donde proceda, y una opinión sin salvedad respecto a la situación financiera (consulte la NIA 510).<sup>8</sup> En este caso, el auditor no ha expresado una abstención de opinión sobre el juego completo de los estados financieros.

---

6 NIA 706, *Párrafos de énfasis y párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor independiente*, párrafo A5.

7 Consulte el párrafo A32 de la NIA 700, para una descripción de esta circunstancia.

8 NIA 510, *Trabajos iniciales de auditoría Saldos iniciales*, párrafo 10.

### **Forma y contenido del dictamen del auditor cuando se modifica la opinión**

#### *Base para la modificación del párrafo* [Ref. Párr. 16-17, 19b), 21]

- A17. La consistencia en el dictamen del auditor ayuda a promover el entendimiento de los usuarios y a identificar las circunstancias inusuales en que ocurre. En consecuencia, si bien la uniformidad en la redacción de una opinión modificada y en la descripción de la base para la modificación puede no ser posible, la consistencia tanto en la forma como en el contenido del dictamen del auditor es deseable.
- A18. Un ejemplo de los efectos financieros de representaciones erróneas materiales, que el auditor puede describir en la base para la modificación del párrafo en el dictamen del auditor, es la cuantificación de los efectos en el impuesto sobre la renta, los ingresos antes de impuestos, los ingresos netos y el capital, si el inventario es exagerado.
- A19. La revelación de la información omitida en la base para la modificación del párrafo no sería factible si:
- a) Las revelaciones no han sido preparadas por la administración de la entidad o las revelaciones no están disponibles para el auditor, de otro modo; o
  - b) A juicio del auditor, las revelaciones serían excesivamente voluminosas en relación con el dictamen del auditor.
- A20. Una opinión negativa o una abstención de opinión, relacionada con un asunto específico que se describe en la base para el párrafo de calificación, no justifican la omisión de una descripción de otros asuntos identificados que, de otra forma, requerirían que la opinión del auditor se modificara. En esos casos, la revelación de esos otros asuntos que el auditor conoce puede ser importante para los usuarios de los estados financieros.

#### *Párrafo de opinión* (Ref. Párr. 22-23)

- A21. La inclusión de este título de párrafo deja en claro para el usuario que la opinión del auditor se modifica e indica el tipo de modificación.
- A22. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedad, no sería apropiado usar frases como: "Con la explicación anterior" o "Sujeto a", en el párrafo de opinión, ya que éstas no son lo suficientemente claras ni contundentes.

Ejemplos de dictámenes de auditores

- A23. Los ejemplos 1 y 2 del apéndice contienen dictámenes de auditores con opinión con salvedad y negativa, respectivamente, ya que los estados financieros tienen representaciones erróneas materiales.
- A24. El ejemplo 3 del apéndice contiene el dictamen de un auditor con una opinión con salvedad, ya que el auditor no puede obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría. El ejemplo 4 contiene una abstención de opinión, debido a una incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre un solo elemento de los estados financieros. El ejemplo 5 contiene una abstención de opinión debido a una incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre varios elementos de los estados financieros. En los dos últimos casos, los posibles efectos sobre los estados financieros de la incapacidad son, tanto materiales como penetrantes.

**Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo (Ref. Párr. 28)**

- A25. El comunicar a los encargados del gobierno corporativo las circunstancias que ocasionaron una modificación esperada a la opinión del auditor y la redacción propuesta de la modificación, permite que:
- a) El auditor notifique a los encargados del gobierno corporativo la(s) modificación(es) buscada(s) y las razones (o circunstancias) para la(s) modificación(es);
  - b) El auditor busque el acuerdo con los encargados del gobierno corporativo en relación con los hechos del(de los) asunto(s) que dio(dieron) lugar a la(s) modificación(es) esperada(s), o confirmar los asuntos de desacuerdo con la administración de la entidad como tal; y
  - c) Los encargados del gobierno corporativo tengan la oportunidad, cuando proceda, de proporcionar al auditor más información y explicaciones con respecto al(a los) asunto(s) que dio(dieron) lugar a la(s) modificación(es).

## Apéndice

(Ref. Párr. A23-24)

### **Ejemplos de dictámenes de auditores con modificaciones a la opinión**

- Ejemplo 1: El dictamen de un auditor que contiene una opinión calificada debido a una representación errónea material en los estados financieros.
- Ejemplo 2: El dictamen de un auditor que contiene una opinión negativa debido a una representación errónea material en los estados financieros.
- Ejemplo 3: El dictamen de un auditor que contiene una opinión con salvedad debido a la incapacidad del auditor para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.
- Ejemplo 4: El dictamen de un auditor que contiene una abstención de opinión debido a la incapacidad del auditor para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre un solo elemento de los estados financieros.
- Ejemplo 5: El dictamen de un auditor que contiene una abstención de opinión debido a la incapacidad del auditor para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre varios elementos de los estados financieros.

Ejemplo 1

Las circunstancias son las siguientes:

- **La auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general, que fue preparado por la administración de la entidad, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del trabajo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros de la NIA 210.<sup>9</sup>**
- **Los inventarios tienen representación errónea. Se considera que la representación errónea es material pero no penetrante para los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de informar, previstas por la legislación local.**

DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

**Dictamen sobre los estados financieros<sup>10</sup>**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de variaciones en el capital contable y el estado de flujo de efectivo para el cierre del ejercicio en esa fecha, y un resumen de políticas contables significativas y otras notas aclaratorias.

*Responsabilidad de la administración<sup>11</sup> por los estados financieros*

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera,<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> NIA 210, *Acuerdo de los términos de trabajos de auditoría*.

<sup>10</sup> El subtítulo: "Dictamen sobre los estados financieros" no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo: "Informe sobre otros requisitos legales y normativos" no sea aplicable.

<sup>11</sup> Éste u otro término que sea apropiado en el contexto del marco de referencia legal en la jurisdicción particular.

<sup>12</sup> Cuando la administración es responsable de preparar estados financieros que presenten un punto de vista verdadero y razonable, esta frase podría redactarse como: "La administración es responsable de la preparación de estados financieros que presenten un punto de vista verdadero y razonable de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."

y del control interno necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de representación errónea material, ya sea por fraude o error.

#### *Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Realizamos nuestra auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos con requisitos éticos, así como que la auditoría sea planeada y realizada para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea material.

Una auditoría implica realizar 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 valoración de los riesgos de representación errónea material en los estados financieros, ya sea por fraude o error. Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad,<sup>13</sup> con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.<sup>14</sup> Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables usadas y la razonabilidad 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 sustentar nuestra opinión con salvedad.

#### *Base para opinión con salvedad*

Los inventarios de la empresa se contabilizan en el balance general a xxx. La administración no ha declarado los inventarios a un menor costo y valor neto de realización, sino que sólo los ha declarado al costo, lo que constituye una desviación de las Normas Internacionales de Información Financiera. Los registros de la compañía indican que si la administración hubiera declarado los inventarios a un menor costo y valor neto realizable,

---

13 En el caso de la nota al pie de página 12, esta frase podría redactarse como: "Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación por la entidad de estados financieros que presentan un punto de vista verdadero y razonable, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad".

14 En circunstancias en que el auditor también tiene la responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, este enunciado podría redactarse así: "Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias". En el caso de la nota al pie de página 12, esta frase podría redactarse como: "Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación por la entidad de estados financieros que presentan un punto de vista verdadero y razonable, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias".

habría sido necesario un monto de xxx para asentar los inventarios hasta su valor neto de realización. En consecuencia, el costo de ventas se habría incrementado en xxx, y el impuesto sobre la renta, los ingresos netos y el capital contable se habrían reducido en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

*Opinión con salvedad*

En nuestra opinión, excepto por los efectos del asunto descrito en el párrafo sobre la base para opinión con salvedad, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes (o *presentan un punto de vista verdadero y razonable de*) la situación financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X1, y *(de)* su desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el cierre del ejercicio en esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.

**Informe sobre otros requisitos legales y normativos**

[La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del dictamen del auditor]

[Dirección del auditor]

Ejemplo 2

**Las circunstancias son las siguientes:**

- La auditoría de los estados financieros consolidados de propósito general preparados por la administración de la controladora, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros de la NIA 210.
- Los estados financieros tienen representaciones erróneas materiales debido a la no consolidación de una subsidiaria. Se considera que las representaciones erróneas materiales son penetrantes para los estados financieros. Los efectos de las representaciones erróneas sobre los estados financieros no han sido determinados porque no era posible hacerlo.
- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de informar, previstas por la legislación local.

DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

**Dictamen sobre los estados financieros consolidados<sup>15</sup>**

Hemos auditado los estados financieros consolidados adjuntos de la Compañía ABC y sus subsidiarias, que comprenden el balance general consolidado al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados consolidado, el estado de variaciones en el capital contable y el estado de flujo de efectivo para el cierre del ejercicio de esa fecha, y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

*Responsabilidad de la administración<sup>16</sup> por los estados financieros*

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros consolidados, de acuerdo con las Normas Internacionales de Informa

---

15 El subtítulo: "Dictamen sobre los estados financieros consolidados" no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo: "Informe sobre otros requisitos legales y normativos" no sea aplicable.

16 Éste u otro término que sea apropiado en el contexto del marco de referencia legal en la jurisdicción particular.

ción Financiera,<sup>17</sup> y del control interno necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de representación errónea material, ya sea por fraude o error.

#### *Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros consolidados con base en nuestra auditoría. Realizamos nuestra auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos con requisitos éticos, así como que la auditoría sea planeada y realizada para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros consolidados están libres de representación errónea material.

Una auditoría implica realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros consolidados. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de representación errónea material de los estados financieros consolidados, ya sea por fraude o error. Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros consolidados por la entidad<sup>18</sup> con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.<sup>19</sup> Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables usadas y la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros consolidados.

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

---

17 Cuando la responsabilidad de la administración es preparar estados financieros consolidados que presenten un punto de vista verdadero y razonable, esta frase podría redactarse como: "La administración es responsable de la preparación de estados financieros consolidados que presenten un punto de vista verdadero y razonable de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."

18 En el caso de la nota al pie de página 17, esta frase podría redactarse como: "Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación de estados financieros consolidados por la entidad, que presenten un punto de vista verdadero y razonable, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad".

19 En circunstancias en que el auditor también tiene la responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoría de los estados financieros consolidados, este enunciado podría redactarse así: "Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros consolidados por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias". En el caso de la nota al pie de página 17, esta frase podría redactarse como: "Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación de estados financieros consolidados por la entidad, que presenten un punto de vista verdadero y razonable, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias".

*Base para opinión negativa*

Como se explicó en la Nota X, la compañía no ha consolidado los estados financieros de la Compañía subsidiaria XYZ que adquirió durante 20X1, porque todavía no ha podido determinar los valores razonables de algunos activos y pasivos materiales de la subsidiaria en la fecha de adquisición. Por lo tanto, esta inversión es contabilizada sobre una base de costo. De acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, la subsidiaria debió haber sido consolidada porque es controlada por la compañía. Si XYZ hubiera sido consolidada, muchos elementos en los estados financieros adjuntos habrían tenido efectos materiales. Los efectos de la falta de consolidación sobre los estados financieros consolidados no han sido determinados.

*Opinión negativa*

En nuestra opinión, debido a la importancia del asunto que fue discutido en el párrafo sobre la base para opinión negativa, los estados financieros consolidados no presentan razonablemente (o *no presentan un punto de vista verdadero y razonable de*) la situación financiera de la Compañía ABC y sus subsidiarias al 31 de diciembre de 20X1, y (*de*) su desempeño financiero y flujos de efectivo para el cierre del ejercicio en esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.

**Informe sobre otros requisitos legales y normativos**

[La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del dictamen del auditor]

[Dirección del auditor]

### Ejemplo 3

Las circunstancias son las siguientes:

- **La auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general, que fue preparado por la administración de la entidad de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del trabajo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros de la NIA 210.**
- **El auditor no pudo obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría respecto una inversión en una filial extranjera. Los posibles efectos de la incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría son considerados materiales, pero no penetrantes para los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de informar, previstas por la legislación local.**

### DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

#### **Dictamen sobre los estados financieros<sup>20</sup>**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de variaciones en el capital contable y el estado de flujo de efectivo para el cierre del ejercicio en esa fecha, y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

---

<sup>20</sup> El subtítulo: "Dictamen sobre los estados financieros" no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo: "Informe sobre otros requisitos legales y normativos" no sea aplicable.

*Responsabilidad de la administración<sup>21</sup> por los estados financieros*

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera,<sup>22</sup> y del control interno necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de representación errónea material, ya sea por fraude o error.

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. Realizamos nuestra auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos con requisitos éticos, así como que la auditoría sea planeada y realizada para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea material.

Una auditoría implica realizar 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 valoración de los riesgos de representación errónea material en los estados financieros, ya sea por fraude o error. Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad,<sup>23</sup> con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiadas en las circunstancias, pero no para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.<sup>24</sup> Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables usadas y la razonabilidad de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

---

21 Éste u otro término que sea apropiado en el contexto del marco de referencia legal en la jurisdicción particular.

22 Cuando la administración es responsable de preparar estados financieros que presenten un punto de vista verdadero y razonable, esta frase podría redactarse como: "La administración es responsable de la preparación de estados financieros que presenten un punto de vista verdadero y razonable de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del..."

23 En el caso de la nota al pie de página 22, esta frase podría redactarse como: "Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación por la entidad de estados financieros que presentan un punto de vista verdadero y razonable, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad".

24 En circunstancias en que el auditor también tiene la responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, este enunciado podría redactarse así: "Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias." En el caso de la nota al pie de página 22, esta frase podría redactarse como: "Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación por la entidad de estados financieros que presentan un punto de vista verdadero y razonable, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias".

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

*Base para opinión con salvedad*

La inversión de la Compañía ABC en la Compañía XYZ, una asociada extranjera que fue adquirida durante el año y registrada por el método de participación en el capital, se contabiliza en xxx, en el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y la participación de ABC en los ingresos netos de XYZ de xxx, se incluye en los ingresos de ABC para el cierre del ejercicio en esa fecha. No hemos podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre el importe en libros de la inversión de ABC en XYZ al 31 de diciembre de 20X1 ni de la participación de ABC en los ingresos netos de XYZ para el año, porque se nos negó el acceso a la información financiera, a la administración y a los auditores de XYZ. En consecuencia, no pudimos determinar si era necesario algún ajuste en estos montos.

*Opinión con salvedad*

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos del asunto descrito en el párrafo sobre la base para opinión con salvedad, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes (o *presentan un punto de vista verdadero y razonable de*) la situación financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X1, y (*de*) su desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el cierre del ejercicio en esa fecha de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.

**Informe sobre otros requisitos legales y normativos**

[La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.]

[Firma del auditor]

\*

[Fecha del dictamen del auditor]

[Dirección del auditor]

Ejemplo 4

Las circunstancias son las siguientes:

- **La auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general, que fue preparado por la administración de la entidad de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.**
- **Los términos del trabajo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros de la NIA 210.**
- **El auditor no pudo obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre un solo elemento de los estados financieros. Es decir, el auditor tampoco pudo obtener evidencia de auditoría sobre la información financiera de una inversión en una empresa conjunta que representa más de 90% de los activos netos de la compañía. Los posibles efectos de esta incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría son considerados, tanto materiales como penetrantes para los estados financieros.**
- **Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de informar, previstas por la legislación local.**

DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

**Dictamen sobre los estados financieros<sup>25</sup>**

Fuimos contratados para auditar los estados financieros adjuntos de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de variaciones en el capital contable y el estado de flujo de efectivo para el cierre del ejercicio en esa fecha, y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

---

<sup>25</sup> El subtítulo: "Dictamen sobre los estados financieros" no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo: "Informe sobre otros requisitos legales y normativos" no sea aplicable.

*Responsabilidad de la administración<sup>26</sup> por los estados financieros*

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera,<sup>27</sup> y del control interno necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de representación errónea material, ya sea por fraude o error.

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en la auditoría conducida de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Debido al asunto descrito en el párrafo sobre la base para abstención de opinión; sin embargo, no pudimos obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para fundamentar una opinión de auditoría.

*Base para abstención de opinión*

La inversión de la compañía en su empresa conjunta con la Compañía XYZ (país X) se contabiliza en xxx, en el balance general de la compañía, lo que representa más de 90% de los activos netos de la compañía al 31 de diciembre de 20X1. No se nos permitió el acceso a la administración ni a los auditores de XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de XYZ. Como resultado, no pudimos determinar si se necesitaba algún ajuste en relación con: la participación proporcional de la compañía en los activos de XYZ, que son controlados en conjunto, su participación proporcional en los pasivos de XYZ por los cuales es corresponsable, su participación proporcional en los ingresos y los gastos de XYZ para el año, y los elementos que componen el estado de cambios en capital y el estado de flujo de efectivo.

*Abstención de opinión*

Debido a la importancia del asunto que fue descrito en el párrafo sobre la base para abstención de opinión, no pudimos obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para fundamentar una opinión de auditoría. En consecuencia, no se expresa una opinión sobre los estados financieros.

---

<sup>26</sup> Éste u otro término que sea apropiado en el contexto del marco de referencia legal en la jurisdicción particular.

<sup>27</sup> Cuando la administración es responsable de preparar estados financieros que presenten un punto de vista verdadero y razonable, esta frase podría redactarse como: "La administración es responsable de la preparación de estados financieros que presenten un punto de vista verdadero y razonable de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera".

**Informe sobre otros requisitos legales y normativos**

[La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del dictamen del auditor]

[Dirección del auditor]

Ejemplo 5

Las circunstancias son las siguientes:

- La auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general, que fue preparado por la administración de la entidad, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Los términos del trabajo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros de la NIA 210.
- El auditor no pudo obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre varios elementos de los estados financieros., Es decir, el auditor no pudo obtener evidencia de auditoría sobre inventarios y cuentas por cobrar de la entidad. Los posibles efectos de esta incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría son considerados, tanto materiales como penetrantes para los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de informar, previstas por la legislación local.

## DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

**Dictamen sobre los estados financieros<sup>28</sup>**

Fuimos contratados para auditar los estados financieros adjuntos de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de variaciones en el capital contable y el estado de flujo de efectivo para el cierre del ejercicio en esa fecha, y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

---

<sup>28</sup> El subtítulo: "Dictamen sobre los estados financieros" no es necesario en circunstancias en las que el segundo subtítulo: "Informe sobre otros requisitos legales y normativos" no sea aplicable.

*Responsabilidad de la administración<sup>29</sup> por los estados financieros*

La administración es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera,<sup>30</sup> y del control interno necesario para permitir la preparación de estados financieros que estén libres de representación errónea material, ya sea por fraude o error.

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en la auditoría conducida de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Sin embargo, debido a los asuntos descritos en el párrafo sobre la base para abstención de opinión, no pudimos obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para fundamentar una opinión de auditoría.

*Base para abstención de opinión*

Fuimos contratados como auditores de la compañía hasta después del 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no observamos los inventarios físicos al principio y al final del año. No pudimos quedar satisfechos, a través de procedimientos supletorios, sobre las cantidades de inventario existente al 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, que se asientan en el balance general en xxx y xxx, respectivamente. Además, la introducción de un nuevo sistema computarizado de cuentas por cobrar en septiembre de 20X1 dio como resultado numerosos errores en las cuentas por cobrar. En la fecha de nuestro dictamen de auditoría, la administración continuaba con el proceso de rectificación de las deficiencias del sistema y corrección de errores. No pudimos confirmar o verificar aplicando procedimientos supletorios, las cuentas por cobrar incluidas en el balance general por un monto total de xxx, al 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estos asuntos, no pudimos determinar si habría sido necesario algún ajuste en los inventarios registrados o no registrados y en las cuentas por cobrar, así como en los elementos que componen el estado de resultados, el estado de variaciones en el capital contable y el estado de flujo de efectivo.

*Abstención de opinión*

Debido a la importancia de los asuntos descritos en el párrafo sobre la base para abstención de opinión, no hemos podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para fundamentar una opinión de auditoría. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre los estados financieros.

---

29 Éste u otro término que sea apropiado en el contexto del marco de referencia legal en la jurisdicción particular.

30 Cuando la administración es responsable de preparar estados financieros que presenten un punto de vista verdadero y razonable, esta frase podría redactarse como: "La administración es responsable de la preparación de estados financieros que presenten un punto de vista verdadero y razonable de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera".

**Informe sobre otros requisitos legales y normativos**

[La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor variarán dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del dictamen del auditor]

[Dirección del auditor]

