

NORMA DE AUDITORÍA 700
NA 700 DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE
SOBRE UN JUEGO COMPLETO DE ESTADOS
FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL¹

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1 – 3
Dictamen del auditor sobre los estados financieros	4 – 15
Elementos del dictamen del auditor en una auditoría conducida de acuerdo con las Normas de Auditoría	16 – 57
Dictamen del auditor	58 – 60
Dictamen del auditor para auditorías conducidas de acuerdo, tanto con las NA, como con normas de auditoría de una jurisdicción o país específico	61 – 66
Información complementaria sin auditar presentada con los estados financieros auditados	67 – 71
Fecha de vigencia	72

¹ Esta NA es aplicable para dictámenes de auditor sobre los estados financieros que se describen en el párrafo 1 de esta NA. La NA 701, *Modificaciones al dictamen del auditor independiente establece normas y proporciona lineamientos para aplicar cuando deba modificarse el dictamen del auditor independiente.*

NORMA DE AUDITORIA 700
NA 700 INFORME DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE
SOBRE UN JUEGO COMPLETO DE ESTADOS
FINANCIEROS DE PROPÓSITO GENERAL

Introducción

1. El propósito de esta Norma de Auditoría (NA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el dictamen del auditor independiente, emitido como resultado de una auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para lograr una presentación razonable. También da guías sobre los asuntos que el auditor considera para formarse una opinión sobre dichos estados financieros. Según se describe en la NA 200, *Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*, "estados financieros de propósito general" son los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios.²
2. Esta NA trata las circunstancias en que el auditor puede expresar una opinión no calificada³ (sin salvedades) y no es necesaria ninguna modificación al *dictamen* del auditor. La NA 701, *Modificaciones al dictamen del auditor independiente* establece normas y proporciona lineamientos sobre las modificaciones a este *dictamen* para un énfasis de asunto, una opinión calificada⁴ (con salvedades), una abstención de opinión o una opinión adversa.
3. La NA 800, *El dictamen del auditor independiente sobre trabajos de auditoría con propósito especial* establece normas y proporciona lineamientos sobre la forma y el contenido del *dictamen* del auditor emitido como resultado de una auditoría de:
 - a) Un juego completo de estados financieros preparados de acuerdo con otra base de contabilidad integral;
 - b) Un componente de un juego completo de estados financieros de propósito general o de propósito especial, como un estado financiero único, cuentas especificadas, elementos de cuentas o partidas en un estado financiero;
 - c) Cumplimiento con acuerdos contractuales; y
 - d) Estados financieros resumidos.

El dictamen del auditor sobre los estados financieros

4. **El dictamen del auditor deberá contener una expresión clara de la opinión del auditor sobre los estados financieros.**
5. Según se declara en la NA 200, el objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible

² La implementación de la frase final del párrafo 3 y párrafos 37- 48 de la NA 200 *Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*, (modificada como resultado de la NA 700) se ha diferido hasta que entre en vigor (fecha por determinar) la NA 800, *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de propósito especial y elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero*.

³ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

⁴ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

6. A menos que la ley o regulación requiera usar una redacción diferente, la opinión del auditor sobre un juego completo⁵ de estados financieros de propósito general preparados de acuerdo con un marco de referencia de información financiera que están destinados para lograr una presentación razonable (para propósitos de esta NA, los "estados financieros"), declara si los estados financieros "expresan un punto de vista verdadero y razonable" y si "están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos," de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Estas frases, "expresan un punto de vista verdadero y razonable" y "están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos", son equivalentes. ¿Cuál de ellas se utiliza en alguna jurisdicción particular? Ése es un asunto que lo determina la ley o las regulaciones que gobiernan la auditoría de estados financieros en dicha jurisdicción, o la práctica establecida en esa jurisdicción.
7. La ley o regulación que gobierna la auditoría de estados financieros puede establecer una redacción de la opinión del auditor que sea diferente de las frases descritas en el párrafo 6. Aunque el auditor pueda estar obligado a usar la redacción establecida, las responsabilidades del auditor para la formación de la opinión, según se describen en esta NA, siguen siendo las mismas.
8. Cuando la redacción establecida por ley o regulación difiere de manera importante de las frases del párrafo 6, el auditor cuidadosamente considera si puede haber un riesgo de que los usuarios pudieran malentender la seguridad que se obtiene en una auditoría de estados financieros. Por ejemplo, la redacción podría transmitir a los lectores que el auditor está atestiguando sobre la exactitud de los montos de los estados financieros, en lugar de expresar una opinión sobre si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, respecto de todos los aspectos significativos. En tales circunstancias, el auditor considera si el riesgo de malentendidos puede mitigarse mediante la explicación apropiada en el dictamen del auditor (ver NA 701).

Marco de referencia de información financiera aplicable

9. El juicio del auditor respecto de si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos, se hace en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable. Según se discute en la NA 210, *Términos de los trabajos de auditoría*, sin un marco de referencia de información financiera aceptable, el auditor no tiene criterios adecuados para evaluar los estados financieros de la entidad.⁶ La NA 200 describe la responsabilidad del auditor para determinar si el marco de referencia de información financiera adoptado por la administración para preparar los estados financieros es aceptable.⁷
10. En el caso de estados financieros que estén dentro del alcance de esta NA, la aplicación de un marco de referencia de información financiera que se determina como aceptable para estados financieros de propósito general dará como resultado, estados financieros que logren una presentación razonable, excepto en las circunstancias extremadamente raras que se discuten en el párrafo 15. Aunque el marco de referencia de información financiera tal vez no especifique cómo

⁵ Como se explica en el párrafo 35 de la NA 200, *Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros*, el marco de referencia de información financiera determina qué constituye un juego completo de estados financieros. Un juego completo de estados financieros bajo las Normas de Información Financiera (NIF) comprende un balance general, un estado de resultados, un estado de cambios en capital, un estado de flujo de efectivo y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

⁶ La implementación de la NA 210 *Términos de los trabajos de auditoría* (modificada como resultado de la NA 700), *Consideraciones especiales-Auditorías de estados financieros de propósito especial y elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero*.

⁷ Ver Nota al pie núm. 2.

contabilizar o revelar todas las transacciones o eventos, ordinariamente incorpora suficientes principios amplios que pueden servir como base para desarrollar y aplicar políticas contables que sean consistentes con los conceptos fundamentales de los requisitos del marco de referencia. Así, el marco de referencia de información financiera brinda un contexto para la evaluación, por el auditor, de la presentación razonable de los estados financieros, incluyendo si éstos se han preparado y presentado de acuerdo con los requisitos específicos del marco de referencia de información financiera aplicable para clases particulares de transacciones (operaciones), saldos de cuentas y revelaciones.

Formación de una opinión sobre los estados financieros

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

12. Al formarse una opinión sobre los estados financieros, el auditor evalúa si, con base en la evidencia de auditoría obtenida, hay una seguridad razonable sobre si los estados financieros tomados como un todo están libres de representación errónea de importancia relativa. Esto implica concluir si se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir, a un nivel aceptablemente bajo, los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros⁸ y para evaluar los efectos de representaciones erróneas identificadas no corregidas.⁹

13. Formarse una opinión sobre si los estados financieros expresan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, implica evaluar si los estados financieros se han preparado y presentado de acuerdo con los requisitos específicos del marco de referencia de información financiera aplicable para clases particulares de transacciones (operaciones), saldos de cuentas y revelaciones. Esta evaluación incluye considerar si, en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable:

- a) Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de referencia de información financiera y son apropiadas en las circunstancias.
- b) Las estimaciones contables hechas por la administración son razonables en las circunstancias.
- c) La información presentada en los estados financieros, incluyendo las políticas contables, es relevante, confiable, comparable y entendible.
- d) Los estados financieros proporcionan suficientes revelaciones para facilitar a los usuarios, entender el efecto de las transacciones y eventos de importancia relativa sobre la información transmitida en los estados financieros; por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las Normas de Información Financiera (NIF), la posición financiera¹⁰, desempeño financiero y flujos de efectivo de la entidad.

14. Formarse una opinión sobre si los estados financieros expresan un punto de vista verdadero y razonable, o están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, también implica evaluar la presentación razonable de los estados financieros. El auditor juzga si los estados financieros, después de cualesquier ajustes hechos por la administración como resultado del proceso de auditoría, son consistentes con el entendimiento que él tiene de la entidad y su entorno. El auditor considera la presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros. Asimismo,

⁸ Ver NA 330, "Procedimientos del Auditor en Respuesta a los Riesgos Evaluados."

⁹ Ver NA 320, "Importancia Relativa de la Auditoría."

¹⁰ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

toma en cuenta si los estados financieros, incluyendo las revelaciones de las notas, representan de manera fiel las transacciones y eventos fundamentales, de tal forma que se exprese un punto de vista verdadero y razonable de, o presenten razonablemente, en todos los aspectos significativos, la información transmitida en los estados financieros en el contexto del marco de referencia de información financiera. Los procedimientos analíticos desempeñados en, o cerca del, final de la auditoría contribuyen a corroborar las conclusiones formadas durante el curso de ésta y ayudan a llegar a la conclusión general en cuanto a la presentación razonable de los estados financieros.

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

15. Como se discute en la NA 210, el auditor toma en cuenta la aceptabilidad del marco de referencia de información financiera cuando considera aceptar el trabajo.¹¹ La aplicación de un marco de referencia de información financiera que se determina como aceptable para estados financieros de propósito general, ordinariamente, dará como resultado estados financieros que logren una presentación razonable. Sin embargo, en circunstancias extremadamente raras, la aplicación de un requisito específico en un marco de referencia que se ha determinado como aceptable para estados financieros de propósito general, puede dar como resultado estados financieros que sean equívocos en las circunstancias particulares de la entidad. Algunos marcos de referencia de información financiera que se determinan como aceptables para estados financieros de propósito general reconocen, implícita o explícitamente, que hay circunstancias extremadamente raras cuando es necesario que los estados financieros se desvíen de un requisito específico del marco de referencia para lograr el objetivo de presentación razonable de los estados financieros y dan lineamientos sobre las revelaciones que se requieren (o información necesaria). Puede ser que otros marcos de referencia de información financiera no proporcionen ningún lineamiento sobre estas circunstancias, aun cuando sean marcos de referencia aceptables para estados financieros de propósito general. Si el auditor encuentra circunstancias que lo lleven a concluir que el cumplimiento con un requisito específico da como resultado estados financieros que son equívocos, considera la necesidad de modificar el *dictamen* del auditor. Las modificaciones, si las hubiera, que sean apropiadas para el *dictamen* del auditor dependerán de la manera en que la administración trata el asunto en los estados financieros y la forma en que el marco de referencia de información financiera trata estas circunstancias raras. (Ver NA 701).

Elementos del dictamen del auditor en una auditoría conducida de acuerdo con las Normas de Auditoría¹²

16. La congruencia del **dictamen** del auditor, cuando la auditoría se ha conducido de acuerdo con las NA, promueve la credibilidad en el mercado global al hacer más fácilmente identificables las auditorías que se han conducido de acuerdo con normas reconocidas globalmente. También ayuda a promover el entendimiento del lector y a identificar las circunstancias inusuales cuando éstas ocurren.
17. Los párrafos 18-60 exponen los requisitos relativos a los siguientes elementos del **dictamen** del auditor, cuando la auditoría se ha conducido de acuerdo con las NA:
- a) Título.
 - b) Destinatario.
 - c) Párrafo introductorio.

¹¹ Ver nota al pie número 4

¹² Párrafos del 61 al 66 señalan cuando el **dictamen** del auditor se ha conducido de acuerdo con la NA y normas de auditoría de una jurisdicción específica.

- d) Responsabilidad de la administración por los estados financieros.
- e) Responsabilidad del auditor.
- f) Opinión del auditor.
- g) Otras responsabilidades de información.
- h) Firma del auditor.
- i) Fecha del *dictamen* del auditor.
- j) Dirección del auditor.

Título

18. El dictamen del auditor deberá tener un título que claramente indique que es el dictamen de un auditor independiente.

19. Un título que indique que se trata de un **dictamen** de auditor independiente, por ejemplo, " **Dictamen del auditor independiente,**" afirma que el auditor ha cumplido con todos los requisitos éticos relevantes respecto de la independencia y, por lo tanto, distingue el **dictamen** del auditor independiente de los **dictámenes** emitidos por otros.

Destinatario

20. El dictamen del auditor deberá dirigirse según lo requieran las circunstancias del trabajo.

21. Las leyes nacionales o regulaciones, a menudo, especifican a quién deberá dirigirse el *dictamen* del auditor sobre los estados financieros de propósito general en esa jurisdicción particular. Ordinariamente, el *dictamen* del auditor sobre estados financieros de propósito general se dirige a aquéllos para quienes se prepara el *dictamen*, con frecuencia, a los accionistas o a los encargados del gobierno corporativo¹³ de la entidad cuyos estados financieros se auditan¹⁴.

Párrafo introductorio

22. El párrafo introductorio del dictamen del auditor deberá identificar la entidad cuyos estados financieros se han auditado y deberá expresar que se han auditado los estados financieros. El párrafo introductorio también deberá:

- a) **Identificar el título de cada uno de los estados financieros que comprenden el juego completo de estados financieros.**
- b) **Hacer referencia al resumen de políticas contables significativas y otras notas explicativas.**
- c) **Especificar la fecha y periodo cubierto por los estados financieros.**

23. Este requisito normalmente se cumple expresando que el auditor auditó los estados financieros de la

¹³ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

¹⁴ Con frecuencia el estilo es:
A la junta de Accionistas
A la junta de Accionistas y Directores
Al Presidente del Directorio, etc.

entidad que se acompañan (indicar los títulos del juego completo de estados financieros que requiere el marco de referencia de información financiera aplicable, especificando la fecha y periodo que cubren dichos estados financieros) y haciendo referencia al resumen de políticas contables significativas y otras notas aclaratorias. Además, cuando el auditor sabe que los estados financieros se incluirán en un documento que contiene otra información, como un informe anual, puede considerar (si la forma de presentación se lo permite) identificar los números de las páginas en las que se presentan los estados financieros. Esto ayuda al lector a identificar los estados financieros a los que se refiere el *dictamen* del auditor.

24. La opinión del auditor cubre el juego completo de estados financieros según lo define el marco de referencia de información financiera aplicable. En el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las NIF, esto incluye: un balance general, un estado de resultados, un estado de evolución del patrimonio (de cambios en capital), un estado de flujos de efectivo, y un resumen de políticas contables significativas y otras notas aclaratorias. En algunas jurisdicciones, la información adicional podría también considerarse como parte integral de los estados financieros.
25. En algunas circunstancias, leyes o regulaciones o normas pueden exigir que la entidad presente junto a los estados financieros, información complementaria que no requiere el marco de referencia de información financiera. Por ejemplo, podría presentarse información complementaria para ampliar el entendimiento de un usuario del marco de referencia de información financiera, o proporcionar explicación adicional de partidas específicas de los estados financieros. Esta información normalmente se presenta en cédulas complementarias o como notas adicionales. La opinión del auditor puede o no cubrir la información complementaria y es, por lo tanto, importante para quedar satisfecho de que cualquier información complementaria que no sea cubierta por la opinión del auditor esté claramente diferenciada, según se discute en los párrafos 67-71.
26. En algunas circunstancias, la información complementaria no puede diferenciarse claramente de los estados financieros, debido a su naturaleza y a la manera en que está presentada. Dicha información complementaria está cubierta por el dictamen del auditor. Por ejemplo, la opinión del auditor cubre notas o cédulas complementarias a las que se hace referencia, en forma cruzada, en los estados financieros. Éste sería también el caso cuando las notas a los estados financieros incluyen una explicación del grado en que los estados financieros cumplen con otro marco de referencia de información financiera.
27. No es necesario referirse, en forma específica, en el párrafo introductorio del **dictamen** del auditor a la información complementaria que se presenta como parte integral de los estados financieros, cuando la referencia a las notas de la descripción de los componentes de los estados financieros en el párrafo introductorio es suficiente.

Responsabilidad de la administración¹⁵ por los estados financieros

28. **El dictamen del auditor deberá declarar que la administración es responsable por la preparación y la presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable y que esta responsabilidad incluye:**
 - a) **Diseñar, implementar y mantener el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros que estén libres de representación errónea de importancia relativa, ya sea por fraude o error;**
 - b) **Seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas; y**
 - c) **Hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias.**

¹⁵ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

29. Los estados financieros son las representaciones (declaraciones) de la administración. La administración es responsable por la preparación y presentación razonable de los estados financieros, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las NIF, la administración es responsable de preparar estados financieros que presenten, de una manera razonable, la posición financiera (situación patrimonial), desempeño financiero y flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con las NIF. Para cumplir con esta responsabilidad, la administración diseña e implementa el control interno¹⁶ con el fin de prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas, debidas a fraude o a error, y asegurar así la confiabilidad de la información financiera de la entidad. La preparación de los estados financieros requiere que la administración ejerza el juicio (criterio) al hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias, igual que para seleccionar y aplicar las políticas contables apropiadas. Estos juicios se hacen en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable.
30. Puede haber circunstancias en las cuales sea apropiado que el auditor amplíe la descripción de las responsabilidades de la administración descritas en el párrafo 28, para reflejar responsabilidades adicionales que sean relevantes a la preparación y presentación de los estados financieros en el contexto de la jurisdicción particular o de la naturaleza de la entidad.
31. El término "administración" se ha usado en esta NA para describir a los responsables de la preparación y presentación razonable de los estados financieros. Otros términos pueden ser también apropiados, dependiendo del marco de referencia legal de la jurisdicción particular. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la referencia apropiada puede ser a los encargados del gobierno corporativo (por ejemplo, los directores, el gerente).

Responsabilidad del auditor

32. **El dictamen del auditor deberá declarar (expresar) que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría.**
33. El **dictamen** del auditor declara que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión (dictamen) sobre los estados financieros con base en la auditoría, para contrastarla con la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación razonable de los estados financieros.
34. **El dictamen del auditor deberá declarar (expresar) que la auditoría se condujo de acuerdo con normas de auditoría¹⁷. El dictamen del auditor deberá también explicar que esas normas requieren que el auditor cumpla con los requisitos éticos y que planee y desempeñe la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa.**
35. La referencia a las normas que se usan comunica al lector que la auditoría se condujo de acuerdo con las normas establecidas.
36. La NA 200 especifica lo que se requiere para conducir una auditoría de acuerdo con las NA. El párrafo 14 de esa norma explica que el auditor no puede describir la auditoría como conducida de acuerdo con las NA, a menos que haya cumplido plenamente con todas las NA relevantes a la auditoría.

¹⁶ En algunas jurisdicciones, la ley o regulación que establece las responsabilidades de la administración puede, específicamente, referirse a la responsabilidad de lo adecuado de los libros y registros contables, o por el sistema de contabilidad. Como los libros, registros y sistemas son parte integral del control interno (según se define en la NA 315, *Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa*), no se hace referencia específica a ellos en el párrafo 28 para la descripción de las responsabilidades de la administración.

¹⁷ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

37. El dictamen del auditor deberá describir una auditoría indicando que:
- a) Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones de los estados financieros;
 - b) Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable por la entidad de los estados financieros, para diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. En circunstancias en las cuales el auditor también tenga una responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, deberá omitir la frase de que la consideración del auditor del control interno no tiene el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del mismo; y
 - c) Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables que se usan, la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros.
38. El dictamen del auditor deberá declarar que el auditor cree que la evidencia de auditoría obtenida es suficiente y apropiada para proporcionar una base sobre la cual expresar su opinión.

Opinión del auditor

39. Deberá expresarse una opinión no calificada (sin salvedades) cuando el auditor concluye que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.
40. Cuando se expresa una opinión no calificada (sin salvedades), el párrafo de opinión del *dictamen* deberá declarar la opinión del auditor de que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o están presentados razonablemente, en todos los aspectos significativos, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable (a menos que se requiera al auditor, por ley o regulación, que use diferente redacción para la opinión, en cuyo caso deberá usarse la redacción que se prescriba).
41. Cuando *no* se usan como marco de referencia de información financiera, las Normas de Información Financiera NIF, Normas Internacionales de Información Financiera NIIF o las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público, la mención al marco de referencia de información financiera en la redacción de la opinión deberá identificar la jurisdicción de origen del marco de referencia de información financiera.
42. La opinión del auditor declara que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de, o presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la información que se proponen transmitir (lo cual determina el marco de referencia de información financiera). Por ejemplo, en el caso de estados financieros preparados de acuerdo con las NIF, el auditor expresa una opinión de que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable o que presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la posición financiera (situación patrimonial) de la entidad al final del periodo y el desempeño financiero (rendimiento financiero) y flujos de efectivo de la entidad por el periodo terminado en esa fecha.
43. Para informar al lector el contexto en que se expresa la opinión del auditor, ésta identifica el marco

de referencia de información financiera aplicable en la que se basan los estados financieros. Cuando el marco de referencia de información financiera aplicable no son las NIF, ni NIIF, ni las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASs, por sus siglas en inglés) la opinión del auditor también identifica la jurisdicción de origen del marco de referencia de información financiera aplicable, El auditor identifica el marco de referencia de información financiera aplicable, en términos como:

- "...de acuerdo con Normas de Información Financiera".
- "...de acuerdo con Normas Internacionales de Información Financiera".
- "...de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en el país X..."

44. Cuando el marco de referencia de información financiera aplicable abarca requisitos legales y reguladores, el auditor identifica el marco de referencia de información financiera aplicable en términos como:

- "...de acuerdo con Normas de Información Financiera y los requisitos de la Ley de Sociedades X."

Otros asuntos

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

Otras responsabilidades de informar

46. El auditor puede tener responsabilidades adicionales de reportar sobre otros asuntos que sean complementarios a la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros. Por ejemplo, puede pedirse al auditor que reporte ciertos asuntos, si llegan a su atención, durante el curso de la auditoría de los estados financieros. De manera alternativa, puede pedirse al auditor que desempeñe e informe sobre procedimientos de auditoría adicionales, o que exprese una opinión sobre asuntos específicos, como lo adecuado de los libros y registros de contabilidad. Las normas de auditoría de la jurisdicción, con frecuencia, proporcionaran guías sobre las responsabilidades del auditor con respecto a responsabilidades específicas adicionales de informar en esa jurisdicción.

47. En algunos casos, las normas relevantes o las leyes pueden requerir o permitir al auditor reportar sobre estas otras responsabilidades dentro del dictamen del auditor sobre los estados financieros. En otros casos, puede requerirse o permitirse al auditor que notifique sobre ellas en un informe por separado.

48. Cuando el auditor trata otras responsabilidades de informar dentro del dictamen del auditor sobre los estados financieros, éstas deberán manejarse en una sección por separado en el dictamen del auditor que siga al párrafo de la opinión.

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

La firma del auditor

50. El dictamen del auditor deberá firmarse.

51. La firma del auditor es a nombre de la firma que realiza la auditoría, a nombre personal del auditor, o ambos, según sea apropiado. Además de la firma del auditor, puede requerirse al auditor que declare su título profesional de contador público o auditor o el hecho de que el auditor o la firma auditora, según sea apropiado, ha sido reconocido(a) por el Colegio Profesional o la autoridad apropiada que emita licencias en dicha jurisdicción.

Fecha del dictamen del auditor

52. El auditor deberá fechar el dictamen sobre los estados financieros no antes de la fecha en que el auditor haya obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría en la cual basar la opinión sobre los estados financieros. La suficiente evidencia apropiada de auditoría deberá incluir evidencia de que se ha preparado el juego completo de estados financieros de la entidad y que aquéllos que tienen la autoridad reconocida, han aseverado que han asumido la responsabilidad de dichos estados financieros.

53. La fecha del dictamen informa al lector que el auditor ha considerado el efecto de eventos y transacciones de los que el auditor tomó conocimiento y que ocurrieron hasta esa fecha. La responsabilidad del auditor por eventos y transacciones después de la fecha del dictamen del auditor se trata en la NA 560, "*Hechos posteriores*".

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

55. En algunas jurisdicciones, la ley o regulación podría identificar a las personas u organismos (por ejemplo, los directores) que son responsables de concluir que se ha preparado un juego completo de estados financieros, y especificar el necesario proceso de aprobación. En esos casos, el auditor obtendrá evidencia de dicha aprobación antes de fechar el dictamen sobre los estados financieros.¹⁸ En otras circunstancias, sin embargo, el proceso de aprobación no se prescribe en la ley o regulación. En tales casos, el auditor toma en cuenta los procedimientos que la entidad sigue al preparar y finalizar sus estados financieros en vista de sus estructuras de administración y de gobierno corporativo, con el fin de identificar a las personas u organismo con la autoridad para concluir que se ha preparado el juego completo de estados financieros de la entidad, incluyendo las notas relacionadas.

56. Como en algunas jurisdicciones, se podría requerir la aprobación final de los estados financieros por los accionistas antes de que se emitan públicamente- En nuestra jurisdicción, podría no ser necesaria la aprobación final por los accionistas para que el auditor concluya que se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría. La fecha de aprobación de los estados financieros, para fines de las NA, es la primera fecha (o fecha más temprana) en la cual aquellas personas con la autoridad reconocida, determinan que se ha preparado un juego completo de estados financieros.

Dirección del auditor

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

Dictamen del auditor

58. El dictamen del auditor deberá ser por escrito.

59. Un dictamen escrito comprende tanto los dictámenes emitidos en papel (en formato de copia dura),

¹⁸ En raras circunstancias, la ley o regulación también identifica el punto en el proceso de información de los estados financieros en que se espera que la auditoría esté completa.

como aquellos en formato electrónico.

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

DERECHOS RESERVADOS CAUB

Dictamen del auditor independiente

(Destinatario apropiado)

Dictamen sobre los estados financieros¹⁹

Hemos auditado los estados financieros que se acompañan de la Compañía ABC, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el estado de evolución del patrimonio y el estado de flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, así como un resumen de políticas contables significativas y otras notas explicativas.

Responsabilidad de la administración por los estados financieros

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

Responsabilidad del auditor

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

Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debida a fraude o a error. Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, para diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no con el fin de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.²⁰ Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros.

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

Opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos, la posición financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X1, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con

¹⁹ El subtítulo "Dictamen sobre los estados financieros" no es necesario cuando el siguiente subtítulo "Informe sobre otros requisitos legales y reguladores" no aplique.

²⁰ En circunstancias en las cuales el auditor también tiene la responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, esta frase se redactaría como sigue: "Al hacer esas evaluaciones del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación y presentación razonable por la entidad de los estados financieros para diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias"

Normas de Información Financiera.

Informe sobre otros requisitos legales y reguladores

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

(Firma del auditor)

(Fecha del dictamen del auditor)

(Dirección del auditor)

Dictamen del auditor para auditorías conducidas de acuerdo, tanto con las NA, como con normas de auditoría de una jurisdicción específica

61. El auditor puede conducir la auditoría de acuerdo tanto con las NA, como con las normas de auditoría de una jurisdicción específica.
62. **El dictamen del auditor deberá referirse a que la auditoría se ha conducido de acuerdo con las normas de auditoría sólo cuando el auditor ha cumplido plenamente con todas las NA relevantes a la auditoría.**
63. El auditor puede referirse a que la auditoría se ha conducido de acuerdo con las NA, cuando el auditor cumple con cada una de las NA relevantes a la auditoría y desempeña cualesquier procedimientos adicionales de auditoría necesarios para cumplir con las normas relevantes de la jurisdicción. No es apropiada una referencia a las NA si hay un conflicto entre los requisitos de información de las NA y de otra norma de auditoría respecto del dictamen del auditor, que afecte la opinión del auditor o la necesidad de incluir un párrafo de énfasis de asunto en las circunstancias particulares. Por ejemplo, algunas normas de otras jurisdicciones de auditoría prohíben que el auditor incluya un párrafo de énfasis de asunto para resaltar un problema de negocio en marcha, mientras que la NA 701 requiere al auditor que modifique el dictamen del auditor añadiendo un párrafo de énfasis de asunto en tales circunstancias. En caso de estos conflictos, el dictamen del auditor se refiere sólo a las normas de auditoría (ya sean NA u otra norma de auditoría relevantes) de acuerdo con las cuales el auditor ha cumplido con los requisitos de informar.
64. **Cuando el dictamen del auditor se refiere tanto a normas de auditoría como a normas de auditoría de una jurisdicción específica, deberá identificar la jurisdicción de origen de las normas de auditoría.**
65. Cuando un auditor prepara su dictamen usando el planteamiento o redacción especificada por la ley, regulación o normas de auditoría de la jurisdicción específica, el dictamen del auditor deberá referirse a que la auditoría se conduce de acuerdo con normas de auditoría y normas de auditoría de la jurisdicción específica, sólo si el dictamen del auditor incluye, como mínimo, cada uno de los siguientes elementos:
 - a) Un título.;
 - b) Un destinatario, según lo requieran las circunstancias del trabajo;
 - c) Un párrafo introductorio que identifique los estados financieros auditados;
 - d) Una descripción de la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación razonable de los estados financieros;

- e) Una descripción de la responsabilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros y el alcance de la auditoría, que incluye:
 - i) Una referencia a las Normas de Auditoría y a las Normas de Auditoría de la jurisdicción específica.
 - ii) Una descripción del trabajo que desempeña un auditor en una auditoría.
- f) Un párrafo de opinión que contenga una expresión de opinión sobre los estados financieros²¹ y una referencia al marco de referencia de información financiera aplicable que se usó para preparar los estados financieros (incluyendo identificar al país de origen del marco de referencia de información financiera cuando no se usen Normas de Información Financiera o normas internacionales de contabilidad del sector público):
- g) La firma del auditor;
- h) La fecha del dictamen del auditor; y
- i) La dirección del auditor.

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

Información complementaria sin auditar presentada con los estados financieros auditados

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

²¹ Las circunstancias en las cuales el auditor necesita modificar su opinión se tratan en la NA 701, *Modificaciones a dictamen del auditor independiente*. En algunas circunstancias, el auditor tal vez no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros porque el efecto de una limitación sobre el alcance de la auditoría es de tanta importancia relativa y tan dominante que el auditor no ha podido obtener la suficiente evidencia apropiada de auditoría. En tales circunstancias, el auditor expresa una abstención de opinión.

demarcación entre la información auditada y sin auditar no sería suficientemente clara. Las notas sin auditar que se entremezclan con las notas auditadas pueden también mal interpretarse como auditadas. Por lo tanto, el auditor pide a la entidad que coloque la información sin auditar fuera del juego de estados financieros o, si eso no es posible en las circunstancias, como mínimo, colocar las notas sin auditar juntas al final de las notas a los estados financieros, que si se requieren, y rotularlas claramente como sin auditar.

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

Fecha de vigencia

72. Esta norma de auditoría entra en vigencia a partir del 01 de enero de 2013. Se aconseja su aplicación anticipada para lo cual el auditor debe tomar las provisiones que implican aplicar las NAs en los compromisos asumidos y el alcance de su trabajo.

Perspectiva del sector público

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

ANEXO
FACTORES JUSTIFICATIVOS DE CONVERGENCIA

Referencia/ Párrafo/ Norma	Terminología utilizada en la NA 700	Sinónimos y aclaraciones de la terminología utilizada
3 2	Opinión no calificada	Una opinión no calificada (sin salvedades) se expresa cuando el auditor concluye que los estados financieros dan una visión verdadera y justa (o son presentados correctamente, respecto de todo lo importante), de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros identificado.
4 2	Opinión calificada	Una opinión calificada (con salvedades) es expresada cuando el auditor concluye que una opinión no calificada no puede ser expresada pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración, o limitación del alcance no es tan importante y Determinante como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión.
10 13	Posición financiera	Situación financiera.
13 21	Gobierno corporativo	<p>El Gobierno Corporativo es el conjunto de métodos y procedimientos que adoptan las empresas para asegurar que sus acciones y la de sus directores se dirijan a cumplir los fines de los accionistas.</p> <p>En Bolivia se desarrolló el Proyecto de Ley: "Gobierno de las Sociedades por Acciones", ley que hasta la emisión de esta norma no ha sido promulgada, consiguientemente los conceptos en esta materia no son aplicados en su plenitud. Una vez que la ley sea promulgada, estos métodos y procedimientos serán íntegramente aplicados en la norma.</p>
15 27	Administración	En general es el Gerente General, sin embargo, de acuerdo al involucramiento en la administración podría ser un funcionario de rango superior, como ser el Presidente del Directorio.
17 34	Normas de auditoría	Las normas de auditoría bolivianas son convergencia de las NIA, entonces, podrá expresarse también, según el tipo de compromiso que se tenga que "...se condujo de acuerdo con normas internacionales de auditoría..."; en esas circunstancias no deben descuidarse otros requisitos normativos de la NIA 700.