

NORMA DE AUDITORIA 701

NA 701 MODIFICACIONES AL DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE¹

CONTENIDO

	Párrafo
Introducción	1
Asuntos que no afectan la opinión del auditor	5
Asuntos que sí afectan la opinión del auditor	11
Circunstancias que pueden dar como resultado una opinión que no sea no calificada	16
Fecha de vigencia	22

La Norma de Auditoría (NA) 701, *Modificaciones al Dictamen del auditor independiente* deberá leerse en el contexto del "Prefacio a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados," que expone la aplicación y autoridad de las NIAs.

¹ Esta NA establece normas y da lineamientos para aplicarse cuando deba modificarse el informe del auditor independiente. La NA 700, *El informe del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general*, establece normas y da lineamientos para aplicarse cuando el auditor puede expresar una opinión limpia y no es necesaria ninguna modificación al informe del auditor.

NORMA DE AUDITORIA 701

NA 701 MODIFICACIONES AL DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

Introducción

1. El propósito de esta Norma de Auditoría (NA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre circunstancias en las cuales el informe del auditor independiente debe modificarse, así como la forma y el contenido de las modificaciones al dictamen del auditor en esas circunstancias.
2. La NA 700, *El Dictamen del auditor sobre un juego completo de estados financieros de propósito general* establece normas y proporciona lineamientos sobre la forma y el contenido del dictamen del auditor independiente sobre 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, cuando el auditor puede expresar una opinión no calificada y no es necesaria ninguna modificación al informe del auditor. La NA 800, *El dictamen del auditor independiente sobre trabajos de auditoría de propósito especial* establece normas y proporciona lineamientos sobre la forma y el contenido del dictamen del auditor independiente en otros trabajos de auditoría. Esta NA describe cómo se modifica la redacción del dictamen del auditor en las siguientes situaciones:

Asuntos que no afectan la opinión del auditor

- a) Énfasis de asunto

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor

- a) Opinión calificada² (con salvedades);
 - b) Abstención de opinión; y
 - c) Opinión adversa.
3. La uniformidad en la forma y contenido de cada tipo de dictamen modificado favorecerá el entendimiento de dichos dictámenes para el usuario. En consecuencia, esta NA incluye la redacción sugerida de frases de modificación para usar cuando se emiten dictámenes modificados.
 4. Los dictámenes ilustrativos de esta NA se basan en los dictámenes del auditor sobre estados financieros de propósito general para una empresa de negocios. Los principios relativos a las circunstancias en las cuales el dictamen del auditor necesita modificarse son, sin embargo, también aplicables a dictámenes sobre otros trabajos relacionados con la auditoría de información financiera histórica, como los estados financieros de propósito general para entidades de diferente naturaleza (por ejemplo, una organización no lucrativa) y los trabajos de auditoría que se describen en la NA 800; los dictámenes ilustrativos se adaptarían según sea apropiado a las circunstancias.

Asuntos que no afectan la opinión del auditor

5. En ciertas circunstancias, el dictamen de un auditor puede modificarse añadiendo un párrafo de énfasis sobre un asunto para resaltar un tema que afecte a los estados financieros, el cual se incluye en una nota a los estados financieros que discute el asunto de forma más extensa. Debe señalarse que la adición de tal párrafo de énfasis no afecta la opinión del auditor. El párrafo se incluiría, de

² Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

preferencia, después de aquél que contiene la opinión del auditor, pero antes de la sección sobre cualesquier otras responsabilidades de información, si las hay. El párrafo de énfasis sobre un asunto normalmente se debería referir al hecho de que la opinión del auditor es no calificada³ (sin salvedades) al respecto.

6. **El auditor deberá modificar su dictamen añadiendo un párrafo para destacar un asunto de importancia relativa respecto de un problema de negocio en marcha.**
7. **El auditor deberá considerar el modificar el dictamen del auditor añadiendo un párrafo si hay una falta de certeza importante (que no sea un problema de negocio en marcha), cuya resolución dependa de hechos futuros y que pueda afectar a los estados financieros.** Una falta de certeza es un asunto cuyo resultado depende de acciones o hechos futuros que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pueden afectar a los estados financieros.
8. A continuación, se ejemplifica un párrafo de énfasis de asunto por una falta de certeza importante en el informe de un auditor:

Sin calificar nuestra opinión, remitimos la atención a la nota X a los estados financieros. La Empresa es la demandada en una acción judicial que alega infracción de ciertos derechos de patente y se reclaman regalías y daños punitivos. La Empresa interpuso una contrademanda, y están en marcha las audiencias preliminares y los procedimientos de presentación en ambas acciones. El resultado final del asunto no puede determinarse de momento, y no se ha hecho ninguna previsión en los estados financieros por ninguna responsabilidad que puedan resultar.

(En la NA 570, *Empresa en marcha se*, expone una ilustración de un párrafo de énfasis de un asunto relativo a Empresa en marcha.)

9. El agregar un párrafo que enfatice un problema de negocio en marcha o una falta de certeza importante, ordinariamente, es adecuado para cumplir con las responsabilidades del auditor de informar respecto de dichos asuntos. Sin embargo, en casos extremos, como los de situaciones que implican múltiples faltas de certeza que son importantes para los estados financieros, el auditor puede considerar apropiado expresar una abstención de opinión en vez de aumentar un párrafo de énfasis de asunto.
10. Además del uso de un párrafo de énfasis para temas que afectan los estados financieros, el auditor puede también modificar su dictamen usando un párrafo de énfasis de asunto, de preferencia después del párrafo que contiene la opinión del auditor, pero antes de la sección sobre cualesquier otras responsabilidades de información, si las hay, para informar sobre asuntos distintos a los que afectan los estados financieros. Por ejemplo, si es necesaria una modificación a otra información en un documento que contiene estados financieros y la entidad se niega a llevarla a cabo, el auditor consideraría incluir en su dictamen un párrafo de énfasis de asunto describiendo la inconsistencia de importancia relativa.

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor

11. Un auditor tal vez no pueda expresar una opinión no calificada cuando existe cualquiera de las circunstancias siguientes y, a su juicio, el efecto del asunto es o puede ser de importancia relativa para los estados financieros:
 - a) Hay una limitación en el alcance del trabajo del auditor.
 - b) Hay un desacuerdo con la administración⁴ respecto de la aceptabilidad de las políticas contables

³ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

⁴ Véase anexo: Factores justificativos de convergencia.

seleccionadas, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros.

Las circunstancias descritas en el inciso a) podrían llevar a una opinión calificada o a una abstención de opinión. Las circunstancias descritas en el inciso b) podrían llevar a una opinión calificada o a una opinión adversa. Estas circunstancias se discuten con más detalle en los párrafos 16-21.

12. Deberá expresarse una *opinión calificada* cuando el auditor concluye que no puede expresarse una opinión no calificada, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración o limitación en el alcance no es de tanta importancia relativa ni tan dominante como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión. Una opinión calificada deberá expresarse como "excepto por" los efectos del asunto a que se refiere la salvedad.
13. Deberá expresarse una *abstención de opinión* cuando el posible efecto de una limitación en el alcance sea de tanta importancia relativa y tan predominante que el auditor no haya podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y, en consecuencia, no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros.
14. Deberá expresarse una *opinión adversa* cuando el efecto de un desacuerdo sea de tanta importancia relativa y tan dominante para los estados financieros que el auditor concluya que una opinión calificada del dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza equívoca o incompleta de los estados financieros.
15. Siempre que el auditor exprese una opinión distinta de una opinión calificada, deberá incluirse en el dictamen una clara descripción de todas las razones sustantivas y, a menos que no sea factible, una cuantificación del (los) posible(s) efecto(s) en los estados financieros. Ordinariamente, la información se expondría en un párrafo aparte, precediendo a la opinión o abstención de opinión en los estados financieros, y puede incluir una referencia a una discusión, más extensa, si la hay, en una nota a los estados financieros.

Circunstancias que pueden dar como resultado una opinión distinta de una opinión no calificada

Limitación en el alcance

16. La limitación en el alcance del trabajo del auditor a veces puede ser impuesta por la entidad (por ejemplo, cuando los términos del trabajo especifican que el auditor no llevará a cabo un procedimiento de auditoría que él cree necesario). Sin embargo, cuando la limitación en los términos de un trabajo propuesto es tal que el auditor crea que existe la necesidad de expresar una abstención de opinión, ordinariamente, no aceptaría este trabajo tan limitado como un trabajo de auditoría, a menos que lo requieran los estatutos. También, un auditor estatutario no aceptaría este trabajo de auditoría cuando la limitación infringe los deberes estatutarios del auditor.
17. Una limitación en el alcance puede ser impuesta por las circunstancias (por ejemplo, cuando el momento del nombramiento del auditor es tal que éste no puede observar el conteo de los inventarios físicos). Puede también surgir cuando, en opinión del auditor, los registros contables de la entidad son inadecuados o cuando no puede llevar a cabo un procedimiento de auditoría que él considera deseable. En estas circunstancias, el auditor intentaría realizar procedimientos alternativos razonables con el fin de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar una opinión no calificada.
18. Cuando hay una limitación en el alcance del trabajo del auditor que requiera una expresión de una opinión calificada o una abstención de opinión, el dictamen del auditor deberá describir la limitación e indicar los posibles ajustes a los estados financieros que podrían haberse determinado como necesarios de no haber existido la limitación.

19. A continuación, se exponen ilustraciones de estos asuntos.

Limitación en el alcance - Opinión con salvedad

"Hemos auditado... (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo introductorio. Ver párrafo 60 de la NA 700)

La administración es responsable de... (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo de responsabilidad de la administración - ver el párrafo 60 de la NA 700).

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría. *Excepto por lo que se discute en el párrafo siguiente*, efectuamos nuestra auditoría de acuerdo con... (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad del auditor. Ver párrafo 60 de la NA 700).

No observamos el conteo de los inventarios físicos al 31 de diciembre de 20X1, ya que la fecha fue anterior al momento en que fuimos contratados inicialmente como auditores para la empresa. Debido a la naturaleza de los registros de la empresa, no pudimos quedar satisfechos en cuanto a las cantidades del inventario por otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes, si los hubiera, que pudieran haberse determinado como necesarios si hubiéramos podido quedar satisfechos en cuanto las cantidades de inventario físico, los estados financieros presentan razonablemente de... (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo de opinión. Ver párrafo 60 de la NA 700)."

Limitación en el alcance - Abstención de opinión

Fuimos contratados para auditar los estados financieros de la Empresa ABC, que se acompañan, que comprenden el balance general al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, estado de cambios en capital y estado de flujo de efectivo por el año que terminó en esa fecha, y un resumen de las políticas contables importantes y otras notas aclaratorias.

La administración es responsable de... (El texto restante es el mismo que el ilustrado en el párrafo de responsabilidad de la administración. Ver párrafo 60 de la NA 700).

(Omitir frase que declara la responsabilidad del auditor.)

(El párrafo que discute el alcance de la auditoría se omitiría o se modificaría de acuerdo con las circunstancias.)

(Añadir un párrafo que discuta la limitación en el alcance, como sigue:

No pudimos observar todos los inventarios físicos y confirmar las cuentas por cobrar debido a limitaciones puestas en el alcance de nuestro trabajo por la empresa). Debido a la importancia de los asuntos que se discuten en el párrafo anterior, no expresamos una opinión sobre los estados financieros. "

Desacuerdo con la administración

20. El auditor puede estar en desacuerdo con la administración sobre asuntos como la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación, o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros. **Si estos desacuerdos son de importancia relativa para los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión calificada o una opinión adversa.**

21. A continuación se exponen ejemplos de estos asuntos.

Desacuerdo sobre políticas contables - Método inapropiado de contabilización – Opinión calificada

"Hemos auditado... (El texto restante es el mismo que el ilustrado en el párrafo introductorio. Ver párrafo 60 de la NA 700).

La administración es responsable de... (El resto del texto es el mismo que el ilustrado en el párrafo de responsabilidad de la administración. Ver párrafo 60 de la NA 700).

Nuestra responsabilidad es... (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad del auditor. Ver párrafo 60 de la NA 700).

Según se describe en la nota X a los estados financieros, no se ha estimado ninguna depreciación en los estados financieros, práctica que, en nuestra opinión, no está de acuerdo con normas de información financiera. La depreciación acumulada por el año que terminó el 31 de diciembre de 20X1., deberá ser xxx con base en el método de depreciación de línea recta usando tasas anuales de 5% por el edificio y 20% por el equipo. En consecuencia, los activos fijos deberán reducirse xxx por la depreciación acumulada y la pérdida por el año y el déficit acumulado deberá incrementarse en xxx y xxx, respectivamente.

En nuestra opinión, excepto por el efecto en los estados financieros del asunto a que se refiere el párrafo anterior, los estados financieros presentan razonablemente (El texto restante es el mismo que el ilustrado en el párrafo de opinión. Ver párrafo 60 de la NA 700).

"Desacuerdo en políticas contables - Revelación inadecuada – Opinión calificada

"Hemos auditado... (El texto restante es el mismo que el ilustrado en el párrafo introductorio. Ver párrafo 60 de la NA 700).

La administración es responsable de... (El texto restante es el mismo que el ilustrado en el párrafo de responsabilidad de la administración. Ver párrafo 60 de la NA 700).

Nuestra responsabilidad es... (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad del auditor. Ver párrafo 60 de la NA 700).

El 15 de enero de 20X2, la empresa emitió bonos por el monto de xxx con el fin de financiar la expansión de la planta. El acuerdo de los bonos restringe el pago de futuros dividendos en efectivo a las utilidades posteriores al 31 de diciembre de 19X1. En nuestra opinión, la revelación de esta información es exigida por...⁵

En nuestra opinión, excepto por la omisión de la información incluida en el párrafo precedente, los estados financieros presentan razonablemente... (El texto restante es el mismo que el ilustrado en el párrafo de opinión. Ver párrafo 60 de la NA 700)."

Desacuerdo en políticas contables - Revelación inadecuada - Opinión adversa

"Hemos auditado... (El texto restante es el mismo que el ilustrado en el párrafo introductorio. Ver párrafo 60 de la NA 700).

La administración es responsable de... (El texto restante es el mismo que el ilustrado en el párrafo de responsabilidad de la administración. Ver párrafo 60 de la NA 700).

Nuestra responsabilidad es... (El texto restante es el mismo que el ilustrado en los párrafos de responsabilidad del auditor. Ver párrafo 60 de la NA 700).

⁵ Referirse a estatutos o ley relevantes.

(Párrafos que discuten el desacuerdo.)

En nuestra opinión, debido a los efectos de los asuntos descritos en el (los) párrafo(s) precedente(s), los estados financieros presentan razonablemente e (o 'no presentan razonablemente, en todos los aspectos significativos,') la posición financiera de la empresa ABC al 20 de diciembre de 20X1, y de su desempeño financiero y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con normas de información financiera en Bolivia."

Fecha de vigencia

22. 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.

DERECHOS RESERVADOS CAUB

ANEXO

FACTORES JUSTIFICATIVOS DE CONVERGENCIA

Referencia/ Párrafo Norma	Terminología utilizada en la NA 701	Sinónimos y aclaraciones de la terminología utilizada
2 2 a)	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.
3 5	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 11 b)	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.

DERECHOS RESERVADOS CAUB