

Tipos de opiniones que puede emitir un auditor en una auditoría de Estados Financieros

Jennifer Isabel Arroyo Chacón

Master en Administración Pública con Énfasis en Gestión Pública. Diplôme d' supérieures spécialisées en Administration Publique. Abogada, Contadora Privada Incorporada, Contadora Pública Autorizada (Auditora) y Administradora Pública.

jarroyoc@abogados.co.cr

RESUMEN DEL ARTÍCULO

En el presente artículo se pretende explicar los distintos tipos de opiniones que puede emitir un auditor en una auditoría de Estados Financieros según lo establecen las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Dichos tipos son la *opinión no modificada* que se encuentra en la NIA 700 denominada "Formación de una opinión y dictamen sobre los Estados Financieros", en donde se explica la *opinión limpia*, que cuando a criterio del auditor los estados financieros reflejan desde un punto de vista verdadero y razonable la situación financiera de la empresa.

Igualmente, encontramos la *opinión modificada*, que se subdivide en la opinión con salvedad, opinión adversa y abstención de opinión, que se aplican según los parámetros de la NIA 705 denominada "Modificaciones a la opinión en el dictamen del Auditor Independiente".

Finalmente, existen situaciones que sin modificar la opinión del auditor, sea opinión modificada o no modificada, resulta necesario reflejar a través de un párrafo de énfasis o un párrafo de otros asuntos, según sea el caso, dado lo dispuesto en la NIA 706 denominada "Párrafos de énfasis y párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor independiente".

Palabras clave: Opinión del Auditor, Dictamen del auditor, Auditoría de Estados Financieros y Normas Internacionales de Auditoría

ARTICLE SUMMARY

This article aims to explain the different types of views that can issue an auditor in an audit of financial statements as established by the International Auditing Standards.

These rates are unmodified opinion found in the ISA 700 entitled "Formation of an opinion and opinion on the financial statements," which explains the unqualified opinion, that when the auditor's judgment, the financial statements from a true and fair view the financial position of the company.

Similarly, we find the amended opinion, which is subdivided into the qualified opinion,

adverse opinion and disclaimer of opinion, that apply to the parameters of the ISA 705 entitled "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's opinion."

Finally, there are situations without modifying the auditor's opinion, whether modified or unmodified opinion, it should be reflected through an emphasis paragraph or a paragraph of other matters as appropriate, given the provisions of ISA 706 entitled "emphasis paragraphs and paragraphs of other issues in the independent auditor's report."

Key words: Auditor's Report, Auditor's Report, Audit of Financial Statements and International Standards on Auditing

INTRODUCCIÓN

La profesión del auditor de estados financieros resulta cada vez más rigurosa por la importancia que reviste tanto para los dueños de las empresas auditadas como para los terceros usuarios de dicha información para la toma de decisiones, de allí la gran importancia que posee el tipo de opinión que un auditor pueda emitir en su dictamen de auditoría de estados financieros de una empresa.

Por su parte, las Normas Internacionales de Auditoría le brindan pautas al auditor para que pueda escoger el tipo de opinión más adecuado para cada uno de los casos con los que se enfrenta garantizando siempre la aplicación de parámetros objetivos, con el fin de garantizar en todo momento la independencia y el juicio profesional del auditor.

Por lo tanto, en el presente artículo se procederá a explicar cada uno de esos parámetros objetivos con el fin de facilitarle al auditor y a los usuarios de los dictámenes de auditoría la comprensión de los distintos tipos de opinión que puede emitir el auditor en su dictamen de estados financieros.

1. TIPOS DE OPINIONES

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) establecen los tipos de opiniones que puede emitir un auditor al momento de auditar los estados financieros de propósito general de una empresa.

Estos tipos de opinión se dividen en dos grandes grupos que son: *opinión no modificada* explicada en la NIA 700 y *opinión modificada*, regulada en la NIA 705; asimismo, estos distintos tipos de opinión pueden llevar párrafos de énfasis o párrafos de otros asuntos, según los parámetros establecidos en la NIA 706.

De manera gráfica se puede representar los distintos tipos de opinión que el auditor puede emitir en una auditoría de Estados Financieros de la siguiente manera:

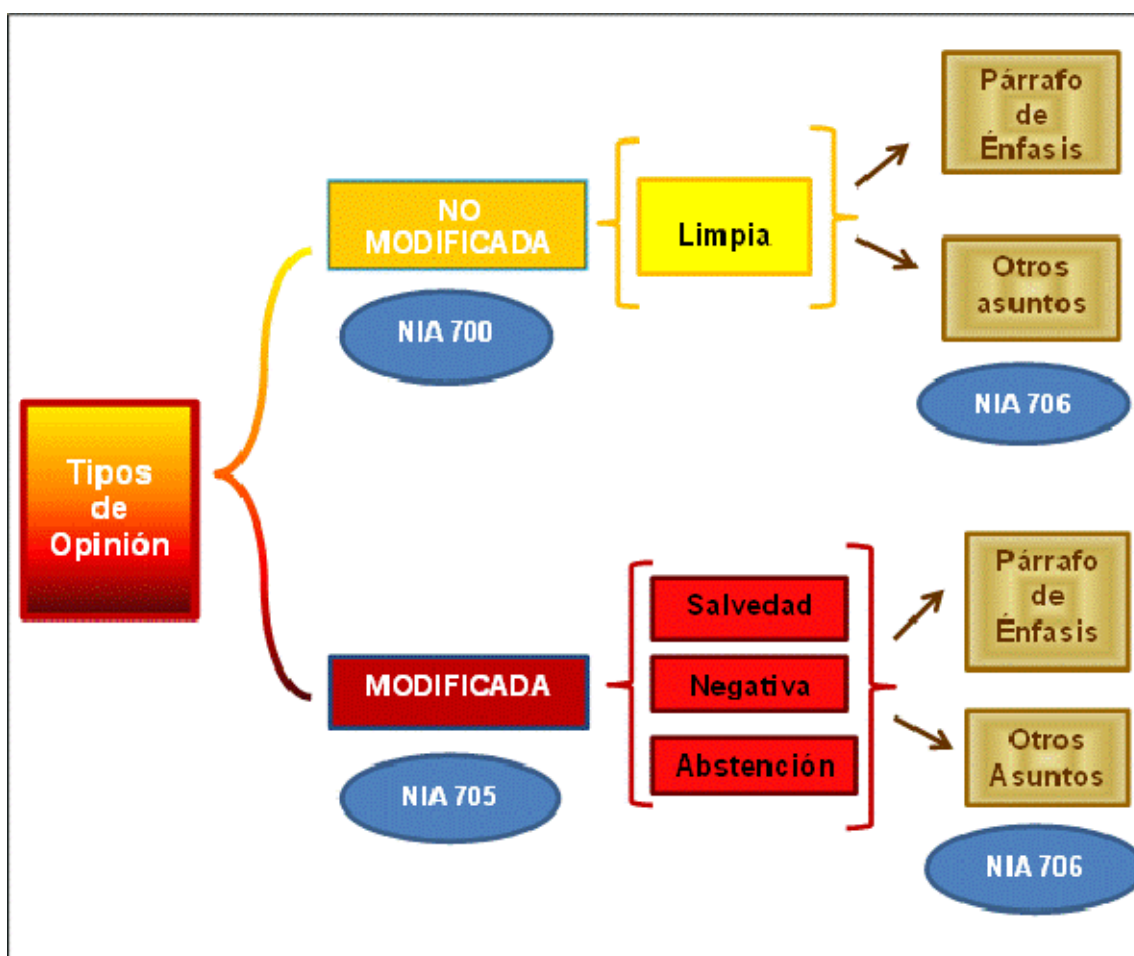


Grafico N° 1. Fuente elaboración propia

Ahora bien, en los siguientes capítulos de este trabajo se procederá a explicar en detalle cada uno de estos tipos de opiniones.

2. OPINIÓN NO MODIFICADA

La *opinión no modificada* se encuentra en la Norma Internacional de Auditoría 700 denominada “Formación de una opinión y dictamen sobre los Estados Financieros”, cuyo objetivo es que el auditor se forme una opinión con base en una evaluación de las conclusiones de la evidencia de auditoría obtenida y expresarla claramente mediante un dictamen por escrito, que incluya la opinión del auditor sobre los estados financieros, entendidos éstos como el juego completo de estados financieros de propósito general incluyendo las notas relacionadas.

El auditor deberá formarse una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante de acuerdo con el marco de referencia de información aplicable, y si estos están libres de representaciones erróneas y materiales.

En particular el auditor deberá evaluar si en virtud de los requisitos del marco de referencia de información financiera aplicable, los estados financieros cumplen con:

- a) Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables importantes seleccionadas y aplicadas;

- b) Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de referencia de información financiera aplicable y son apropiadas;
- c) Las estimaciones contables hechas por la administración son razonables;
- d) La información presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable y entendible;
- e) Los estados financieros proporcionan revelaciones adecuadas para que los usuarios puedan entender el efecto de las transacciones y hechos materiales, sobre la información comunicada en los estados financieros;
- f) La terminología usada en los estados financieros, que incluye el título de cada estado financiero, es apropiada.

Cuando el auditor logra determinar que los estados financieros auditados cumplen razonablemente con el marco de referencia de información financiera aplicable, y que están libres de representaciones erróneas y materiales, deberá emitir una *opinión limpia*.

Para ello, deberá redactar un párrafo titulado “Opinión” en el cual deberá utilizar alguna de las siguientes dos redacciones:

- a) <<Los estados financieros están presentados razonablemente, en todos los aspectos importantes, ...de acuerdo con (el marco de referencia de información financiera aplicable)>>; o
- b) <<Los estados financieros presentan un punto de vista verdadero y razonable de ... de acuerdo con (el marco de referencia de información financiera aplicable)>>.

Un ejemplo, del párrafo de *opinión limpia* son los siguientes:

- a) Bajo un marco de referencia de aplicación general (por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera)

Opinión

<<En nuestra opinión, 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 20XX, y (de) su desempeño financiero y sus flujos de efectivo para el cierre del ejercicio de esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera>>.

- b) Bajo un marco de referencia de cumplimiento (por ejemplo, una ley especial)

Opinión

<<En nuestra opinión, los estados financieros de la Compañía ABC para el cierre del ejercicio del 31 de diciembre de 20XX están preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con la Ley N° XXX de la jurisdicción X>>.

- c) Estados financieros consolidados bajo un marco de referencia de aplicación general (por ejemplo, Normas Internacionales de Información Financiera)

Opinión

<<En nuestra opinión, los estados financieros consolidados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes (o presentan un punto de vista verdadero y razonable de) la situación financiera de la Compañía ABC y sus subsidiarias al 31 de diciembre de 20XX, y (de) su desempeño financiero y flujos de

efectivo para el cierre del ejercicio de esa fecha, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera>>>.

Finalmente, se debe señalar que la *opinión limpia* puede ir acompañada de un párrafo de énfasis o de un párrafo de otros asuntos, según lo dispuesto en la Norma Internacional de Auditoría 706 que se explicará más adelante.

3. OPINIÓN MODIFICADA

El segundo tipo de opinión que puede emitir un auditor en una auditoría de estados financieros es la *opinión modificada*, la cual se encuentra en la Norma Internacional de Auditoría 705 denominada “Modificaciones a la opinión en el dictamen del Auditor Independiente”.

El auditor emite una *opinión modificada* cuando concluye que con base a la evidencia de auditoría obtenida el juego completo de los estados financieros no esta libre de representación errónea material, o bien, cuando no pudo obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para concluir que éstos están libres de representación errónea material.

La *opinión modificada* se subdivide en tres tipos que son: Opinión Modificada con Salvedad, Opinión Modificada con Abstención de Opinión y Opinión Modificación con Opinión Negativa.

Ahora bien, los parámetros para definir cual tipo de opinión modificada corresponde aplicar se pueden detallar de la siguiente manera:

Salvedad	Abstención	Negativa
Los estados financieros poseen representaciones erróneas materiales pero no penetrantes.	No se obtuvo suficiente evidencia para dar una opinión pero se concluye que podrían existir representaciones erróneas materiales y penetrantes.	Los estados financieros poseen representaciones erróneas materiales y penetrantes.
No se obtuvo suficiente evidencia para dar una opinión pero se concluye que podrían existir representaciones erróneas materiales pero no penetrantes.	Cuando las faltas de seguridad podrían tener un efecto acumulativo sobre los estados financieros.	

Tabla N° 1. Fuente elaboración propia

Del cuadro anterior se destaca la importancia de definir que se entiende por “representaciones erróneas materiales” y que se entiende por “penetrante”, afín de poder identificar claramente en cual supuesto se encuentra la auditoría y así elegir correctamente el tipo de opinión modificada a utilizar.

Al respecto, la NIA 450 denominada “Evaluación de las representaciones erróneas identificadas durante la auditoría” (International Federation of Accountants, 2009) define “representación errónea” como: “Una diferencia entre el monto, clasificación, presentación o revelación de un rubro/partida revelado en los estados financieros; y el

monto, clasificación, presentación o revelación que se requiere para que el rubro/partida esté de acuerdo con el marco regulatorio de la información financiera aplicable. Las representaciones erróneas pueden originarse del error o fraude”.

Asimismo, este mismo apartado señala que para efectos de opinión del auditor se incluye también los ajustes de montos, clasificaciones, presentación o revelaciones que el auditor considere necesarios para formarse su opinión.

Ahora bien, las representaciones erróneas se pueden dar por tres supuestos distintos que son:

	Surge por:	Detalle:
Representaciones erróneas materiales	a. Selección de las políticas contables.	i. Las políticas contables no son consistentes con el marco de referencia de información financiera aplicado.
		ii. El juego completo de estados financieros no representan las transacciones y hechos subyacentes de manera que logren una representación razonable.
	b. Aplicación de las políticas contables.	i. No se han aplicado correctamente las políticas contables seleccionadas; o bien, no las ha aplicado consistentemente entre ejercicios o a transacciones y hechos similares
		ii. Error no intencional en la aplicación de los métodos de las políticas contables.
	c. Las revelaciones en los estados financieros.	i. Los estados financieros no incluyen todas las revelaciones requeridas por el marco de referencia aplicable de información financiera,
		ii. Las revelaciones en los estados financieros no están presentadas de acuerdo con el marco de referencia aplicable de información financiera.
		iii. Los estados financieros no proporcionan las revelaciones necesarias para lograr una presentación razonable.

Tabla N° 2. Fuente elaboración propia

El término “penetrante”, reviste de gran importancia y se explica en detalle en la NIA 705, la cual lo define como: “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”. (International Federation of Accountants, 2009)

Asimismo, el auditor determina que los efectos penetrantes son generalizados cuando se da alguno de los siguientes supuestos: a. No se limitan a elementos, cuentas o partidas de los estados financieros; b. Si están limitados, representan o podrían representar una parte substancial de los estados financieros; o c. En lo que se refiere a revelaciones, son fundamentales para que los usuarios entiendan los estados financieros.

Continuaremos el análisis de esta norma estudiando con más detalle los supuestos específicos en donde se aplican cada uno de los distintos tipos de opiniones modificadas señaladas anteriormente.

Opinión Modificada con Salvedad

La NIA 706 establece los dos supuestos en los cuales corresponde emitir una opinión con salvedad de la siguiente manera:

- 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.*

En cualquiera de estos dos casos el auditor deberá incluir un apartado titulado “Bases para opinión con salvedad” en donde deberá explicar las razones por las cuales emite este tipo de opinión, además deberá titular su opinión como “Opinión con Salvedad”.

Ahora bien, si la salvedad se debe al primer supuesto, es decir, a una representación material pero no penetrante deberá aclarar en su párrafo de opinión que excepto por los efectos del asunto o asuntos descritos en el párrafo de Bases para la opinión con salvedad, 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 razonables; o que 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.

Un ejemplo, del párrafo de opinión por errores materiales pero no penetrantes es:

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, 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 20XX,

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.

Si la salvedad se origina en el segundo supuesto, que es cuando no obtiene suficiente evidencia para basar su opinión, el auditor debe indicar esta situación y deberá utilizar la siguiente frase: *“excepto por los posibles efectos del (de los asuntos)...”* para la opinión modificada.

Un ejemplo de opinión con salvedad por ausencia de evidencia suficiente es el siguiente:

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.

En ambos supuestos el auditor debe modificar el párrafo de responsabilidad del auditor e indicar que cree que la evidencia que ha obtenido es suficiente y apropiada para proporcionar una base para la opinión modificada del auditor sobre la auditoría.

Abstención de opinión

El auditor se abstendrá de emitir opinión cuando se den alguno de los siguientes dos supuestos:

a) 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.

b) 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.

En el primer supuesto, si luego de aceptada una auditoría el auditor sufre limitaciones al alcance de su trabajo deberá comunicarlo al gobierno corporativo y deberá determinar si es posible realizar procedimientos alternativos para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría.

Estas limitaciones al alcance pueden darse de tres tipos diferentes, que se explican en la siguiente tabla:

Incapacidad de obtener suficiente evidencia de auditoría	Tipo	Ejemplos
	a. Circunstancias fuera del control de la entidad	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.
	b. Circunstancias relacionadas con la naturaleza u oportunidad del trabajo del auditor	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.
	c. Limitaciones impuestas por la administración de la entidad.	La 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.

Tabla Nº 3. Fuente elaboración propia

Se debe aclarar que la incapacidad para efectuar un procedimiento específico no constituye una limitación al alcance del auditor, si este puede obtener evidencia suficiente a través de otros procedimientos alternativos de auditoría.

En el caso de que no pudiera implementar procedimientos alternativos para solventar las limitaciones al alcance de auditoría y decida abstenerse de opinar el auditor deberá redactar un párrafo titulado “Bases para la abstención de opinión” en donde deberá explicar los motivos por los cuales se abstiene de opinar.

Asimismo, en el párrafo de opinión deberá declarar que 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, se abstiene de expresar una opinión sobre los estados financieros.

Un ejemplo de abstención de opinión por imposibilidad de obtener evidencia de auditoría es:

Base para abstención de opinión

La inversión de la compañía en su empresa conjunta con la Compañía XYZ 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.

Igualmente, deberá modificar el párrafo de 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"*.

Igualmente, si se presenta el segundo supuesto, es decir, cuando las faltas de seguridad evaluadas pudieren tener un efecto acumulativo en los estados financieros, se deberá abstener de opinar y así indicarlo en el párrafo de Base para abstención de opinión.

Un ejemplo, del párrafo de abstención de opinión en este caso es:

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.

Opinión Negativa

La NIA 705 señala que el auditor deberá emitir una opinión negativa cuando:

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.

Cuando el auditor concluye que los estados financieros contienen representaciones erróneas materiales y penetrantes deberá emitir un opinión negativa, y para ello debe incluir un párrafo titulado “Bases para la opinión negativa” donde debe explicar los motivos por los cuales emite este tipo de opinión.

Conjuntamente deberá declarar en su párrafo de opinión, que debido a la importancia de o los asuntos descritos en el párrafo Bases para la opinión negativa 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 bien, que 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.

Asimismo, deberá modificar el párrafo de 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.

Un ejemplo de opinión negativa es el siguiente:

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 20XX, 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 20XX, 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.

4. PÁRRAFOS DE ÉNFASIS Y OTROS ASUNTOS

La NIA 706 denominada “Párrafos de énfasis y párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor independiente”, pretende orientar al auditor cuando una vez que se ha formado su opinión (modificada o no modificada) considera que existe un asunto que sea necesario llamar la atención, a través de un párrafo adicional a su opinión.

Los párrafos de énfasis y otros asuntos se dan cuando el auditor considera necesario:

- a) Llamar la atención de los usuarios hacia un asunto o asuntos presentados o revelados en los estados financieros, cuya importancia es fundamental para que los usuarios puedan entender los estados financieros; o*
- b) Llamar la atención de los usuarios hacia algún asunto o asuntos adicionales a los presentados o revelados en los estados financieros, que son importantes para que los usuarios puedan entender la auditoría, las responsabilidades del auditor o el dictamen del auditor.*

Por párrafo de énfasis se entiende aquel que incluye el auditor en su dictamen que se refiere a un asunto presentado o revelado de manera apropiada en los estados financieros que a juicio del auditor revisten de tal importancia que es fundamental para que los usuarios puedan entender los estados financieros; ahora bien, ello siempre y cuando haya obtenido suficiente evidencia de auditoría de que el asunto no tiene representaciones erróneas en los estados financieros. Dicho párrafo deberá referirse únicamente a la información presentada o revelada en los estados financieros.

Algunos ejemplos que proporciona la norma para incluir párrafos de énfasis son los siguientes:

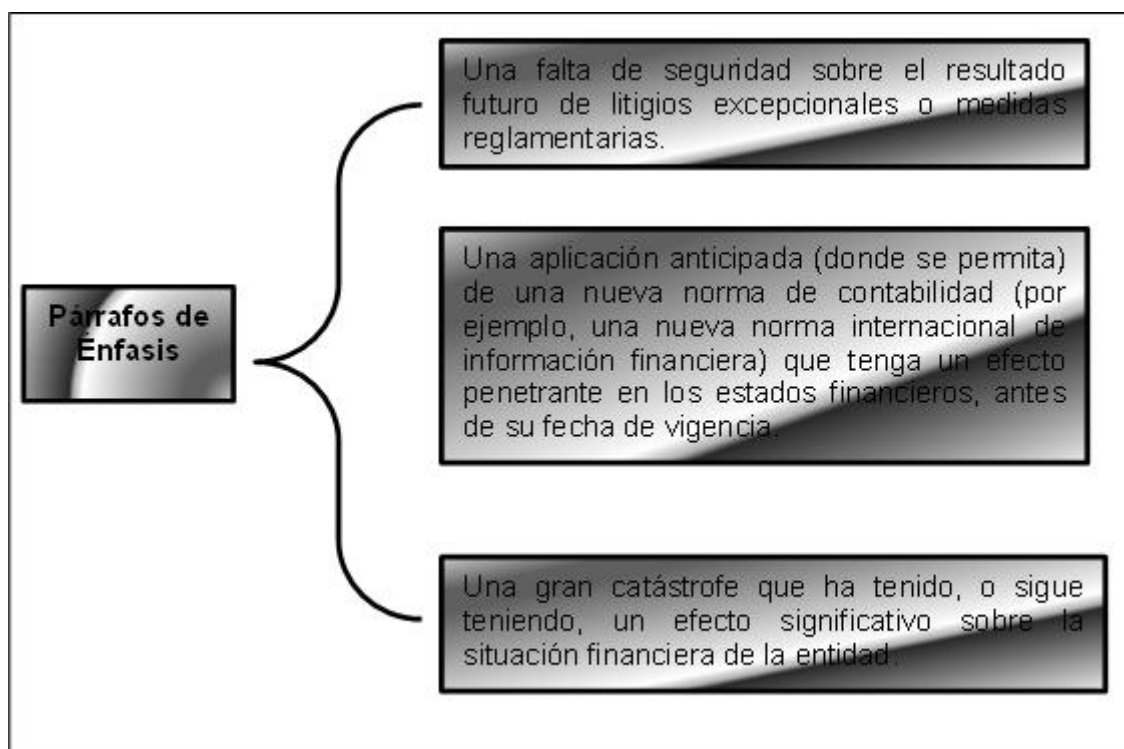


Grafico N° 2. Fuente elaboración propia

No obstante, no se recomienda el uso generalizado de los párrafos de énfasis con el fin de que esto no haga que pierdan importancia para el lector, asimismo, la inclusión de un párrafo de énfasis no sustituye la emisión de una opinión modificada si así lo exigen los hallazgos de la auditoría.

Ahora bien, existen Normas Internacionales de Auditoría que poseen requerimientos especiales en cuyos casos corresponde emitir un párrafo de énfasis, que son:

Normas Internacionales de Auditoría que requieren un párrafo de énfasis en el dictamen del auditor	
Norma Internacional de Auditoría	Párrafo de la Norma:
NIA 210: Acuerdo de los términos de los trabajos de auditoría	<p>19 b). Dice:</p> <p>b) Se reconoce en los términos del trabajo de auditoría que:</p> <ul style="list-style-type: none"> i) El dictamen del auditor sobre los estados financieros incorporará un párrafo de Énfasis de Asunto, llamando la atención de los usuarios a las revelaciones adicionales, de acuerdo con al NIA 706; y ii) A menos de que se requiera al auditor por ley o regulación que exprese la opinión del auditor sobre los estados financieros con el uso de las frases: “presentan razonablemente, respecto de todo lo importante”; o “dan un punto de vista verdadero y razonable”, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera

		aplicable, la opinión del auditor sobre los estados financieros no incluirá estas frases.
NIA 560: Posteriores	Hechos	<p>12b). Dice:</p> <p>b) Proporcionar un dictamen nuevo o modificado que incluya un enunciado en un párrafo de énfasis de asunto o párrafo de otro (s) asunto (s), que exprese que los procedimientos de auditoría sobre los hechos posteriores se limitan únicamente a la modificación de los estados financieros, descrita en la nota pertinente a dichos estados.</p> <p>16. Dice:</p> <p>16. El auditor deberá incluir en el dictamen nuevo o modificado un párrafo de énfasis de asunto o párrafo de otro (s) asunto (s) relacionado con una nota para los estados financieros que discuta más extensamente la razón para la modificación de los estados financieros previamente emitidos y para el dictamen anterior proporcionado por el auditor.</p>
NIA 570: Negocio en Marcha	Negocio en	<p>19. Dice:</p> <p>19. Si se hace la revelación adecuada en los estados financieros, el auditor deberá expresar una opinión sin salvedades e incluir un párrafo de énfasis de asunto en el dictamen del auditor para:</p> <p>a) Resaltar la existencia de una incertidumbre de importancia relativa con respecto al suceso o condición que pueda proyectar una duda importante sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha; y</p> <p>b) Atraer atención hacia la nota en los estados financieros que revela los asuntos expuestos en el párrafo 18. (Consulte la NIA 706) (Ref. Párr. A21-A.22)</p>
NIA 800: Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con marcos de referencia de propósito especial.		<p>14. Dice:</p> <p>14. El dictamen del auditor sobre los estados financieros de propósito especial deberá incluir un párrafo de énfasis que alerte a los usuarios del dictamen acerca de que los estados financieros están preparados de acuerdo con un marco de referencia de propósito especial y que, en consecuencia, los estados financieros pueden no ser adecuados para otro fin. El auditor deberá incluir este párrafo bajo un título apropiado.</p>

Tabla Nº 4. Fuente elaboración propia

El auditor deberá incluir el párrafo de énfasis inmediatamente después del párrafo de opinión utilizando el título “Énfasis del asunto” en donde desarrollará el asunto que esta enfatizando y en que parte de los estados financieros se puede encontrar, además de aclarar que el párrafo de énfasis no esta modificando su opinión.

La norma nos brinda un ejemplo de un dictamen modificado con salvedad y un párrafo de énfasis del asunto:

Base para opinión con salvedad

Los valores negociables a corto plazo de la compañía son contabilizados en el balance general a xxx. La administración no ha determinado estos valores a precios de mercado, sino que los ha registrado 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 reconocido los valores negociables a precios de mercado, la compañía habría reconocido una pérdida no realizada de xxx en el estado de resultados para el año. El monto en libros de los valores en el balance general se habría reducido en el mismo monto al 31 de diciembre de 20XX, y el impuesto sobre la renta, la utilidad neta y el capital de los accionistas se habrían reducido en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Opinión calificada

En nuestra opinión, excepto por los efectos del asunto descrito en el párrafo sobre la base para opinión calificada, 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 20XX, y (dé) 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.

Énfasis de asunto

Queremos llamar la atención a la nota X de los estados financieros que describe la falta de seguridad¹⁰ relacionada con el resultado de la demanda legal, presentada contra la compañía por la Compañía XYZ. Nuestra opinión no incluye salvedad en relación con este asunto.

Por párrafo de otros asuntos se entiende aquel que incluye el auditor en su dictamen haciendo referencia a un asunto distinto de los presentados o revelados en los estados financieros que, a juicio del auditor, es relevante para que los usuarios entiendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el dictamen del auditor.

Asimismo, las distintas hipótesis bajo las cuales puede ser relevante incluir un párrafo de otros asuntos, son las siguientes:

Hipótesis bajo las cuales corresponde incluir un párrafo de otros asuntos.	Situación	Ejemplo:
	a. Para que los usuarios puedan entender la auditoría	Cuando la administración limite el alcance de la auditoría y éste no pueda retirarse podría incluir un párrafo de otros asuntos explicándole al lector porque no puede retirarse de la auditoría. .
	b. Para poder entender las responsabilidades del auditor o del dictamen del auditor.	Cuando se permita que el auditor incluya una explicación de sus responsabilidades en la auditoría de estados financieros o del dictamen del auditor, para ello puede utilizar uno o más substitutos dentro del párrafo de otros asuntos.
	c. Dictamen de más de un	Si la administración ha elaborado un juego

	juego de estados financieros	de estados financieros de propósito general y otro bajo un marco de referencia específico y el auditor ha dictaminado ambos juegos de estados financieros deberá incluir un párrafo de otros asuntos indicando que se han elaborado dos juegos de estados financieros y que ha dictaminado ambos.
	d. Restricción sobre la distribución o el uso del dictamen del auditor	Cuando la administración elabora un juego de estados financieros de propósito especial bajo un marco de referencia específico ya que se dirigen para usuarios específicos y éstos son dictaminados por el auditor, éste puede incluir un párrafo de otros asuntos en donde aclara que su dictamen debe ser utilizado exclusivamente por los usuarios previstos y no debe ser distribuido ni utilizado a terceros.

Tabla Nº 5. Fuente elaboración propia

Igualmente, existen Normas Internacionales de Auditoría que poseen situaciones bajo las cuales es necesario incluir un párrafo de otros asuntos, que son:

Normas Internacionales de Auditoría que requieren un párrafo de otros asuntos en el dictamen del auditor	
Norma Internacional de Auditoría	Párrafo de la Norma:
NIA 560: Hechos Posteriores	<p>12b). Dice: b) Proporcionar un dictamen nuevo o modificado que incluya un enunciado en un párrafo de énfasis de asunto o párrafo de otro (s) asunto (s), que exprese que los procedimientos de auditoría sobre los hechos posteriores se limitan únicamente a la modificación de los estados financieros, descrita en la nota pertinente a dichos estados.</p> <p>16. Dice: 16. El auditor deberá incluir en el dictamen nuevo o modificado un párrafo de énfasis de asunto o párrafo de otro (s) asunto (s) relacionado con una nota para los estados financieros que discuta más extensamente la razón para la modificación de los estados financieros previamente emitidos y para el dictamen anterior proporcionado por el auditor.</p>
NIA 710: Información comparativa –Cifras correspondientes y estados financieros comparativos.	<p>13. Dice: 13. Si los estados financieros del ejercicio anterior fueron auditados por otro auditor, y la legislación o normatividad le permiten al auditor entrante referirse al dictamen del auditor antecesor en las cifras correspondientes, y él decide hacerlo, deberá declarar en un párrafo de otro asunto en el dictamen del auditor: a) Que los estados financieros del ejercicio anterior fueron auditados por el auditor antecesor;</p>

	<p>b) El tipo de opinión expresada por el auditor anterior y, si la opinión se modificó, las razones para ello; y c) La fecha de ese dictamen. (Ref. Párr. A7.)</p> <p>14. Dice: Estados financieros del ejercicio anterior no auditados- cifras correspondientes</p> <p>14. Si los estados financieros del ejercicio anterior no fueron auditados, el auditor deberá declarar en un párrafo de otro asunto en el dictamen del auditor que las cifras correspondientes no están auditadas. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requisito de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que los balances iniciales no contienen representaciones erróneas materiales que afecten los estados financieros del ejercicio actual</p> <p>16. Dice: Cuando se dictaminan los estados financieros del ejercicio anterior en conexión con la auditoría del ejercicio actual, si la opinión del auditor sobre dichos estados financieros del ejercicio anterior difiere de la opinión previamente expresada, el auditor deberá revelar las razones de fondo para la diferencia de opinión en un párrafo de otro asunto, de acuerdo con la NIA 706.5 (Ref. Párr. A10.)</p> <p>17. Dice: Estados financieros del ejercicio anterior auditados por otro auditor</p> <p>17. Si los estados financieros del ejercicio anterior fueron auditados por otro auditor, además de expresar una opinión sobre los estados financieros del ejercicio actual, el auditor deberá declarar en un párrafo de otro asunto:</p> <p>a) Que los estados financieros del ejercicio anterior fueron auditados por otro auditor; b) El tipo de opinión expresada por el auditor anterior y, si la opinión se modificó, las razones para ello; y c) La fecha de ese dictamen,</p> <p>A menos de que el dictamen del auditor antecesor sobre los estados financieros del ejercicio anterior vuelva a emitirse con los estados financieros.</p> <p>19. Dice: Si los estados financieros del ejercicio anterior no fueron auditados, el auditor deberá declarar en un párrafo de otro asunto que los estados financieros comparativos no están auditados. Sin embargo, dicha declaración no exime al auditor del requisito de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría de que los balances iniciales no contienen representaciones erróneas de importancia relativa que afecten los estados financieros del ejercicio actual</p>
<p>NIA 720: Responsabilidades del auditor relacionadas con</p>	<p>10 a) .Dice: 10 a) Incluir en el dictamen del auditor un párrafo de otro (s) asunto (s) que describa la inconsistencia</p>

otra información en documentos que contienen estados financieros auditados.	material, de acuerdo con la NIA 706.
------------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------

Tabla N° 6. Fuente elaboración propia

Si el párrafo de otros asuntos se incluye para llamar la atención de los usuarios hacia un asunto importante, con el fin de que entiendan la auditoría de los estados financieros, el párrafo se incluirá inmediatamente después del párrafo de opinión y cualquier párrafo de énfasis; si éste se incluye para llamar la atención de los usuarios hacia un asunto referente a "Otras responsabilidades de informar", tratadas en el dictamen del auditor, el párrafo puede incluirse en la sección subtitulada: "Informe sobre otros requisitos legales y normativos".

Cuando sea importante para todas las responsabilidades del auditor o para que los usuarios entiendan el dictamen del auditor, el párrafo de otro asunto puede incluirse en una sección independiente después del dictamen sobre los estados financieros y del informe sobre otros requisitos legales y normativos.

A continuación se transcribe un ejemplo de un párrafo de otro asunto, cuando el auditor ha dictaminado dos juegos de estados financieros, uno bajo un marco de referencia especial por ser de propósito específico; por lo que aclara que el dictamen emitido es únicamente para efectos de los usuarios específicos y no debe utilizarse por terceras personas.

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, respecto a todo lo importante (o *presentan un punto de vista verdadero y razonable de*) la *posición financiera de la* Compañía ABC al 31 de diciembre de 20X1, y los resultados y los flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha, de acuerdo con las disposiciones de información financiera de la Sección Y del Reglamento Z.

Base de contabilidad

Sin modificar nuestra opinión, llamamos la atención a la Nota X en los estados financieros, que describe la base de contabilidad. Los estados financieros están preparados para ayudar a que la Compañía ABC cumpla con los requisitos del organismo normativo DEF. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser adecuados para otro fin.

Otro asunto

La Compañía ABC ha preparado un juego adicional de estados financieros para el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 20XX, de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera, sobre el cual emitimos el 31 de marzo de 20XX un dictamen de auditoría distinto para los accionistas de la Compañía ABC.

5. CONCLUSIÓN

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) establecen parámetros objetivos que pretender ser una guía para que el auditor de estados financieros decida que tipo de opinión utilizar en su dictamen, según los hallazgos de su auditoría, de tal manera que

se garantice que el tipo de opinión a emitir se base en criterios técnicos y no intervengan otros intereses.

Lo anterior es sumamente importante por la relevancia que posee el dictamen del auditor para los terceros involucrados en el negocio, sea acreedores, inversionistas, el fisco, socios potenciales, y cualquier otro ajeno a la compañía que pueda utilizar el dictamen del auditor como un instrumento para la toma de decisiones vinculados con la empresa auditada.

Por lo tanto, resulta fundamental que los auditores conozcan estos parámetros y decidan de acuerdo a las normas la manera en que van a redactar su opinión de los estados financieros auditados.

6. BIBLIOGRAFÍA

Baltodano, A. (2011) *Curso para lograr la Certificación en Normas Internacionales de Auditoría*, impartido en la Contraloría General de la República de Costa Rica.

Colegio de Contadores Públicos de Costa Rica. (2011). *Módulo III. Normas Internacionales de Auditoría*. San José, Costa Rica : Colegio de Contadores Públicos.

International Federation of Accountants. (2009). *Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad*. (J. A. Suárez Arana, & A. O. Chalé Góngora, Trads.) México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

International Federation of Accountants. (2009). *Normas Internacionales de Auditoría 700 denominada "Formación de una opinión y dictamen sobre los Estados Financieros"*. (J. A. Suárez Arana, & A. O. Chalé Góngora, Trads.) México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

International Federation of Accountants. (2009). *Normas Internacionales de Auditoría 705 denominada "Modificaciones a la opinión en el dictamen del Auditor Independiente"*. (J. A. Suárez Arana, & A. O. Chalé Góngora, Trads.) México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

International Federation of Accountants. (2009). *Normas Internacionales de Auditoría 706 denominada "Párrafos de énfasis y párrafos de otros asuntos en el dictamen del auditor independiente"*. (J. A. Suárez Arana, & A. O. Chalé Góngora, Trads México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.