

CONTABILIDAD Y AUDITORÍA FUNDAMENTOS, PROCEDIMIENTOS Y CASOS PRÁCTICOS

MERCEDES FAJARDO ORTIZ / MARIANA VERDEZOTO REINOSO / RONALD RAMÓN GUANUCHE



Editorial
UTMACH

REDES 2017

COLECCIÓN EDITORIAL

Contabilidad y auditoría fundamentos, procedimientos y casos prácticos

Mercedes Fajardo Ortiz
Mariana Verdezoto Reinoso
Ronald Ramón Guanuche
Coordinadores



Primera edición en español, 2018

Este texto ha sido sometido a un proceso de evaluación por pares externos con base en la normativa editorial de la UTMACH

Ediciones UTMACH

Gestión de proyectos editoriales universitarios

318 pag; 22X19cm - (Colección REDES 2017)

Título: Contabilidad y auditoría fundamentos, procedimientos y casos prácticos.
/ Mercedes Fajardo Ortiz / Mariana Verdezoto Reinoso / Ronald Ramón Guanuche
(Coordinadores)

ISBN: 978-9942-24-125-2

Publicación digital

Título del libro: Contabilidad y auditoría fundamentos, procedimientos y casos prácticos.

ISBN: 978-9942-24-125-2

Comentarios y sugerencias: editorial@utmachala.edu.ec

Diseño de portada: MZ Diseño Editorial

Diagramación: MZ Diseño Editorial

Diseño y comunicación digital: Jorge Maza Córdova, Ms.

© Editorial UTMACH, 2018

© Mercedes Fajardo / Mariana Verdezoto / Ronald Guanuche, por la coordinación

D.R. © UNIVERSIDAD TÉCNICA DE MACHALA, 2018

Km. 5 1/2 Vía Machala Pasaje

www.utmachala.edu.ec

Machala - Ecuador

Advertencia: “Se prohíbe la reproducción, el registro o la transmisión parcial o total de esta obra por cualquier sistema de recuperación de información, sea mecánico, fotoquímico, electrónico, magnético, electro-óptico, por fotocopia o cualquier otro, existente o por existir, sin el permiso previo por escrito del titular de los derechos correspondientes”.



César Quezada Abad, Ph.D

Rector

Amarilis Borja Herrera, Ph.D

Vicerrectora Académica

Jhonny Pérez Rodríguez, Ph.D

Vicerrector Administrativo

COORDINACIÓN EDITORIAL

Tomás Fontaines-Ruiz, Ph.D

Director de investigación

Karina Lozano Zambrano, Ing.

Jefe Editor

Elida Rivero Rodríguez, Ph.D

Roberto Aguirre Fernández, Ph.D

Eduardo Tusa Jumbo, Msc.

Irán Rodríguez Delgado, Ms.

Sandy Soto Armijos, M.Sc.

Raquel Tinóco Egas, Msc.

Gissela León García, Mgs.

Sixto Chiliquinga Villacis, Mgs.

Consejo Editorial

Jorge Maza Córdova, Ms.

Fernanda Tusa Jumbo, Ph.D

Karla Ibañez Bustos, Ing.

Comisión de apoyo editorial

Índice

Capítulo I

La gestión contable 15

Carlos Soto González; Mercedes Fajardo Ortiz; Mariana Verdezoto Reinoso

Capítulo II

La situación financiera 41

Ronald Ramón Guanuche; Mariana Verdezoto Reinoso; Carlos Soto González

Capítulo III

Resultados económicos65

Mercedes Fajardo Ortiz; Carlos Soto González; Néstor Gutiérrez Jaramillo

Capítulo IV

Los flujos de efectivo y la evolución del patrimonio103

Amarilis Borja Herrera; Ronald Ramón Guanuche; Mariana Verdezoto Reinoso

Capítulo V

Auditoría financiera: marco conceptual, evolución histórica, situación actual 126

Nelson Cáceres García; Eduardo Pulla Carrión; Mariana Verdezoto Reinoso

Capítulo VI

El proceso de la auditoría financiera: planificación.....152

Nelson Cáceres García; Eduardo Pulla Carrión; Mariana Verdezoto Reinoso

Capítulo VII

El proceso de la auditoría financiera: la ejecución.....201

Mariana Verdezoto Reinoso; Eduardo Pulla Carrión; Nelson Cáceres García

Capítulo VIII

El dictamen.....237

María Palomeque Solano; Nelson Cáceres García; Eduardo Pulla Carrión

Capítulo IX

La ética del contador público.....286

María Peralta Mocha; Cecibel Espinoza Carrión; María Pérez Espinoza

Dedicatoria

A MIS ESTUDIANTES:

Que representan mi constante motivación para no dejar de aprender y mantener siempre encendida la luz de la esperanza de un nuevo amanecer

AMABOR

A DIOS y a mi familia, porque me inspiran a seguir con dedicación y optimismo en la vida.

Mercedes Fajardo Ortiz

A todos mis amigos y compañeros de labores que ahondaron sus esfuerzos y construyeron el presente trabajo para generar un material de calidad para la comunidad contable y un trascendental aporte a la rama profesional a la que nos debemos.

Néstor Daniel Gutiérrez Jaramillo

En memoria de mi padre (Q.E.P.D), a mi madre en la distancia, y demás familiares, amigos, colegas y estudiantes que con su estímulo, motivación y apoyo contribuyeron a la realización de esta obra.

Carlos Soto González

Dedicatoria

La presente obra no hubiera sido posible sin el interés y ánimo que nos han dado una serie de personas y amigos. En especial, a Carlos Soto, Beatriz Peralta, Cecibel Espinoza, Amarilis Borja, Ronald Ramón, Daniel Gutiérrez, Gustavo Cáceres, Mercedes Fajardo, Mariana Verdezoto, María Eugenia Palomeque, quienes amablemente compartieron sus puntos de vista sobre el tema y motivaron a producir un trabajo que ofreciera claridad en la doctrina. También al doctor Tomás Fontaines, quien con su guía se pudo sobrellevar las dificultades encontradas en el camino.

La versión en mención también está dedicada a la Universidad Técnica de Machala por su acertado aporte a la investigación.

Eduardo Pulla Carrión

Dedicado a mi esposo Miguel Ángel, mi hijo Julito Miguel y mis padres, por su comprensión y apoyo constante...

María Palomeque Solano

A Dios por permitirme estar en el milagro más grande y
maravilloso como lo es la vida;

A mi gloriosa Universidad Técnica de Machala comprome-
tida con la ciencia, la verdad, el conocimiento, la academia,
la calidad y la calidez; y,

A todos mis seres amados, de quiénes he quitado valioso
tiempo para la creación de esta obra.

Marverei

Dedicado con todo mi afecto a Dios, a
la memoria de mi padre, a mi madre, a mis hermanos, a
mis sobrinos, a mi esposa, a mis amigos y a mis estudiantes,
de quienes recibo paciencia y motivación para la culmina-
ción exitosa de esta obra.

Ronald Ramón Guanuche

A mis hijos y nietos para que en el horizonte puedan redes-
cubrir sus propias huellas.

Nelson Cáceres García

A quienes son la motivación e inspiración diaria en mi vida
para continuar escribiendo:

Por su abnegación infinita, a mi madre Charito

A mis ángeles en la tierra, Jannina, Josselyn y Kevin.

María Peralta Mocha

A nuestra familia, que continúa ayudándonos a comprender
lo que es la vida, que está ahí en todo momento y que nos
permite ver lo bueno de las personas.

Cecibel Espinoza Carrión - María Pérez Espinoza

Agradecimiento

Esta obra ha sido posible gracias al interés y esfuerzo que nos han brindado una serie de personas y amigos. Al contingente intelectual de docentes de la Universidad Central del Ecuador y de la Universidad ICESI. Los autores dejan constancia expresa de su gratitud sincera y de manera especial a la Universidad Técnica de Machala, por la gestión desplegada para la publicación de la presente obra a través de la Dra. Liliana Canquiz y a los revisores por su motivación, paciencia, acertada dirección y compromiso. Finalmente, al lector por su interés, cortesía y paciencia al adentrarse en estas líneas.

Introducción

En la actualidad, los cambios vertiginosos afectan el contexto empresarial, los cuáles exigen la actualización permanente del nuevo conocimiento a profesionales y estudiantes en formación. Por ello, los autores han escrito la presente obra, con el compromiso de ofrecer a sus lectores conocimiento a la vanguardia en las áreas de Contabilidad y Auditoría, disciplinas que se encuentran estrechamente vinculadas, y que son de aplicabilidad imperiosa en las organizaciones, puesto que, la contabilidad nos enseña cómo preparar los estados financieros y la auditoría a efectuar un examen de esos informes para emitir un informe profesional acerca de su razonabilidad; ambas basadas en estándares como lo son las Normas Internacionales de Información Financiera y las Normas Internacionales de Auditoría, respectivamente, tal como lo demandan los organismos de control a las entidades que se encuentran bajo su control y vigilancia. En virtud a ello, se provee un ejemplar con un eminente contenido formativo en fundamentos teóricos, procedimientos, técnicas y casos prácticos, derivados de la investigación y práctica profesional que orientarán el accionar del Contador Público y del Auditor.

El contenido del libro está organizado de tal manera que todos los capítulos se concatenan entre ellos; representan una revisión pragmática de conceptos fundamentales y aportes investigativos de la contabilidad y auditoría financiera. El texto va estructurando los conocimientos de forma acumulativa, buscando en todo momento la interrelación de los diferentes conceptos propuestos de estudio. Progresivamente se van exponiendo los diferentes temas que constituyen la base de la contabilidad y la auditoría financiera. Es una obra apta para profesionales del área contable, dirección de empresas, auditores, y estudiantes de las carreras en ciencias empresariales que apoyan a la conducción de la organización.

En consecuencia, el texto se estructura de la siguiente manera: la gestión contable: estructura del sistema contable, registro de la actividad financiera, clasificación de la información, resumen de la información financiera; la situación financiera: análisis de las cuentas de activo, pasivo y patrimonio; resultados económicos: análisis de las cuentas de ingresos, costos y gastos; los flujos de efectivo y la evolución del patrimonio; auditoría financiera: marco conceptual, evolución histórica, situación actual; el proceso de la auditoría financiera: la planificación, comprende lo referente a planificación preliminar y planificación específica con sus productos y subproductos: determinación de áreas y procesos a evaluar, matriz de decisiones por componente evaluación del sistema de control interno por componente: riesgo inherente y riesgo de control, riesgo de auditoría, muestreo, programas de auditoría, informe de planificación específica; el proceso de la auditoría financiera: la ejecución, el cual comprende: aplicación de programa de trabajo, tipos de pruebas, papeles de trabajo: diseño, elaboración y organización, evidencia en auditoría, hallazgos: determinación y atributos del hallazgo; el dictamen y finalmente la ética del contador público.

Se procura que los contenidos abordados sean presentados a un nivel fundamental con un lenguaje sencillo, claro, relevantes, que respondan a la problemática de las diferentes

situaciones de la realidad empresarial actual y de los propios integrantes del proceso formativo. Además, se ha pretendido que dichas temáticas sean interdisciplinarias, brindando la oportunidad para que los autores, a través de sus conocimientos, puedan tener una interacción con el lector, y éste influya en la realidad palpada por ellos en el ámbito de formación o del ejercicio profesional.

En el último capítulo se ha precisado del tema “La Ética del Contador Público” con el fin de aportar una concientización acerca de las normas de conducta que se deben observar y tener presente los profesionales en Contabilidad y Auditoría.

08 Capítulo El dictamen

Nelson Cáceres García; María Palomeque Solano;
Eduardo Pulla Carrión

Este capítulo trata temas esenciales para desarrollar un entendimiento congruente con las necesidades de formación profesional que exige el medio empresarial en un entorno que frecuentemente ve moldeadas sus características por factores internos y externos. Los aspectos relacionados con el desenvolvimiento del procesos de la auditoría financiera deben necesariamente ser tratados de forma disgregada para generar una abstracción de conocimiento efectivo por parte del lector, por ello se parte con una explicación previa de los elementos que contienen rasgos esenciales tratados en el monitoreo de actividades organizacionales, esto al igual de terminología compatible con la presentación y redacción de un escrito para la presentación formal en la auditoría.

Nelson Cáceres García: Ecuatoriano. Licenciado en Contabilidad y Auditoría - Contador Público Auditor por la Universidad Central del Ecuador. Magíster en Gerencia Contable y Finanzas Corporativas por la Universidad Central del Ecuador. Profesor Titular Auxiliar Nivel 1, Grado 1, Docente Investigador de la Facultad de Ciencias Administrativas de la UNIVERSIDAD CENTRAL DEL ECUADOR.

María Palomeque Solano: Ecuatoriana. Ingeniera en Contabilidad y Auditoría por la Universidad Politécnica Salesiana. Magíster en Auditoría y Contabilidad por la Universidad Técnica de Machala. Profesora - Docente Investigador de la Unidad Académica de Ciencias Empresariales de la UNIVERSIDAD TÉCNICA DE MACHALA.

Eduardo Pulla Carrión. Ecuatoriano. Ingeniero Comercial. Magíster en Administración de Empresas por la Universidad Nacional de Loja. Profesor Titular Auxiliar Nivel 1, Grado 1, Docente Investigador de la Unidad Académica de Ciencias Empresariales de la UNIVERSIDAD TÉCNICA DE MACHALA.

Un punto focal consiste en abordar el dictamen, contenido en el informe de la auditoría financiera, y a éste, acerca de su estructura de acuerdo a la normativa aplicable, la relación de significancia que mantiene con cada parte del proceso de la auditoría financiera, como producto del mismo, del cual se derivan tipologías y conceptualizaciones para una correcta estructuración del informe, denotando la simulación de una visualización panorámica de los hallazgos respaldados en evidencias confiables, enlazados directamente con la esencia central de los requerimientos de información predeterminadas al inicio del proceso.

El dictamen de auditoría financiera

El presente capítulo trata los principales aspectos relacionados con el dictamen de auditoría financiera, constituyéndose un apartado de esta obra, que se correlaciona con las etapas del proceso de la auditoría financiera, que ya fueron abordados en el capítulo VII, El proceso de la Auditoría Financiera: Planificación; y, capítulo VIII, El proceso de la Auditoría Financiera: La Ejecución; el cual, que tiene como objetivo contribuir al profesional y a las personas en formación en Contabilidad y Auditoría en cuanto a la medición, revelación y control de los eventos económicos – financieros que surgen de las actividades empresariales, así como la aplicación de procedimientos de auditoría para garantizar al sector empresarial y a la sociedad, la generación de información de calidad que facilite la toma de decisiones y el mejoramiento socioeconómico.

La sociedad actual enmarcada en la era del conocimiento, se fundamenta en concepciones, juicios y valores heredados del pasado, pero fundamentalmente en la información a la cual tiene acceso, la forma en que la utiliza y las decisiones que se toman a partir de ella. En estos tiempos caracterizados por la globalización, internacionalización de la actividad económica y la alta competitividad, la administración y gestión de los procesos económicos exige de información de

calidad, que permita su utilización en la fundamentación de la toma de decisiones, donde la contabilidad y la auditoría juega un papel de primer orden.

La auditoría se define como el examen de la información financiera efectuado por una tercera persona distinta de quien la preparó, con el objetivo de establecer su veracidad y dar a conocer los resultados del mismo, con la finalidad de aumentar la utilidad de tal información para el usuario (Porter, Burton, 1983). Entre los diferentes tipos de auditorías, teniendo en cuenta la clasificación según el enfoque de los profesionales que ejecutan el trabajo y en función del área que se revisa, está la auditoría financiera.

La auditoría financiera clasificada como externa por ejecutarse por profesionales independientes a la organización que se audita, y quienes diseñan sus propios mecanismos y procedimientos de evaluación; según las disposiciones legales vigentes que regula la Contraloría General del Estado en cuanto se refiere a organizaciones públicas; y, por la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, para aquellas entidades vigiladas y controladas por este organismo de control, son las referidas al examen de los estados financieros resultante de la contabilidad de la entidad, para formular el dictamen sobre la razonabilidad con que se presentan los resultados de las operaciones, la situación financiera, los cambios operados en ella y en el patrimonio.

Por tanto, el informe como culminación del trabajo de auditoría financiera, contribuye a la materialización de uno de los requisitos de la información contable, su certificación por terceras personas, que demandan los usuarios para la toma de decisiones con base en datos objetivos y confiables.

ICAC. (2013). Norma internacional de auditoría 200 . Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las normas internacionales de auditoría . España.

Concepto de informe de auditoría financiera.

Desde el punto de vista financiero el dictamen se define como el juicio o criterio del auditor respecto a que los Estados Financieros fueron preparados bajo parámetros de razonabilidad, confiabilidad y legalidad. En tales circunstancias, la observancia de Normas Internacionales de Auditoría (NIA'S) para su emisión es de importancia relevante.

“...El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros...” (ICAC, 2013)

En el campo de la economía y la administración la información, por su componente decisorio, es determinante para una amplia gama de usuarios, entre ellos: gobiernos, propietarios, directivos, la banca, clientes, proveedores, inversionistas y otros; por lo que tanto en casos donde la información no haya sido procesada bajo parámetros de ética y competencia o aun cuando se haya cumplido tales parámetros, para tener confianza en su razonabilidad, integridad y validez, es necesario acudir a la opinión de una tercera persona competente e independiente (auditor), que como resultado de un control emita un informe y opinión sobre la información auditada.

Dentro de estos controles particular importancia tienen los relacionados con la evaluación de los estados financieros, que a criterio de Silva y Chapis (2015) culmina con la elaboración de un informe redactado en forma adecuada, basado en los hallazgos del trabajo, implicando para el auditor la emisión de una opinión sobre si los estados financieros preparados de acuerdo con una base contable determinada se presentan razonablemente de acuerdo con dicha base.

Por tanto, el auditor en su trabajo, como plantean Arens, Randal y Beasley (2007), desarrolla una serie de funciones entre las cuales se encuentra el diseño y preparación del informe de auditoría y lo define como el documento que emite el Contador Público conforme a las normas establecidas de la profesión, concernientes a la naturaleza, alcance y resultado de la evaluación llevada a cabo de los estados financieros de la empresa auditada.

También se concibe como un producto de la fase final del proceso de auditoría al plantear que es la expresión de una opinión profesional, en el que se materializa el resultado del ejercicio de auditoría y contiene además del dictamen, la evaluación del control interno, el cumplimiento de las normas y procedimientos, y otros aspectos relacionados con la gestión y el periodo examinado.

Por lo que se puede resumir que el informe es una presentación pública, resumida y por escrito del trabajo realizado por los auditores y de su opinión sobre las cuentas anuales, en el que constan: el dictamen profesional a los estados financieros, las notas a los estados financieros, la información financiera complementaria, la carta de Control Interno y los comentarios sobre hallazgos, conclusiones y recomendaciones, en relación con los aspectos examinados.

Objetivos del informe de auditoría financiera.

Los objetivos del informe como fase final de la auditoría están muy asociados a los objetivos de esta como proceso, entre los cuales cabe mencionar, según las Norma Internacional de Auditoría número 200 (NIA 200), hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco establecido para su elaboración.

Es importante destacar que la frase “expresar una opinión, significa presentar razonablemente el informe en todos los aspectos importantes, por tanto su objetivo general puede enunciarse de la siguiente forma: expresar una opinión técnica de las cuentas anuales en aspectos significativos e importantes, tales como sí su elaboración cumple con las normas establecidas y los datos muestran la realidad del situación financiera de la empresa, activos, pasivos y capital, fuentes de ingresos y gastos y los resultados del ejercicio derivado de sus operaciones. Este objetivo general puede desagregarse en los siguientes objetivos específicos:

- Cumplir el fin que originó la auditoría a las cuentas nacionales.
- Dar a conocer los resultados de la auditoría a los estados financieros.
- Presentar el dictamen de la auditoría, así como las observaciones, conclusiones y recomendaciones.

Importancia del informe de auditoría financiera

La información económico financiera que se prepara en las empresas debe cumplir ciertas normas y requisitos para ser de utilidad, tanto a las mismas entidades para la gestión de los procesos, como al gobierno y sus dependencias: organismos de control como la Superintendencia de Compañías, Bancos, Contraloría, de recaudación de impuestos entre ellos el Servicio Interno de Rentas (SRI), Aduanas, Municipios, Consejos Provinciales, de planificación y desarrollo que en el caso del Ecuador serían los diferentes ministerios y organismos especializados.

Si esa información económico - financiera de la empresa que brinda la contabilidad es imprescindible a esa amplia gama de usuarios internos y externos en la toma de decisiones relacionadas con la administración, la auditoría financiera y el informe en particular, que su significación radica en constituir la última etapa del proceso, a través del cual se emite la comunicación a los clientes, es muy importante porque representa una opinión profesional y autorizada de la evaluación realizada y la calidad de los datos presentados en los estados financieros en cuanto a:

- Cumplimiento de los principios, normas y regulaciones que obligatoriamente deben observarse en la práctica contable.
- Veracidad de los estados financieros y las operaciones ejecutadas por la empresa, así como la certificación acerca de si las cuantías anuales contienen o no exposiciones erróneas o inexactas de carácter significativo

Todo ello fundamentado por el examen y evaluación realizada, con base en pruebas selectivas, evidencias y revelaciones de la auditoría, que, en caso de opiniones sin salvedad, constituye una certificación y garantía para su uso con seguridad y confiabilidad en la toma de decisiones; mientras en el caso de opiniones adversas permite la elaboración e implementaciones de los planes de medidas para la mejora.

Características del informe de auditoría.

La elaboración del informe de auditoría, además de ser un momento importante de la auditoría financiera, resulta complejo y delicado, exigiendo extremo cuidado y habilidades por parte del auditor, para que cumpla su propósito de dar a conocer de forma clara, precisa y oportuna los resultados de la evaluación; para lo cual es preciso tener dominio de las características, requisitos y afirmaciones de este trabajo.

Entre las principales características del informe como trabajo de culminación de la auditoría financiera, que es preciso tener en cuenta para su elaboración, destacan las siguientes: constituye un documento público, confeccionado acorde a unas normas o marco legal establecido, que muestra el alcance de la evaluación realizada y contiene la opinión del auditor.

Requisitos del informe de auditoría.

Al igual que en la práctica contable, el trabajo de auditoría en general está sujeto a la observancia de aspectos de ética y requisitos de actuación profesional, que en el caso particular del informe adquieren connotación especial, por cuanto sintetizan los resultados de la auditoría que se hacen públicos y presentan a los auditados. Son varios los aspectos que fundamentan la necesidad de estas exigencias al dictamen, entre los que cabe destacar que los usuarios, en su mayoría directivos y especialistas, cada día disponen de menos tiempo para su consulta, lectura y análisis, por lo que ante esta situación los auditores tienen el reto de ser muy exactos

y concisos al redactar sus dictámenes, que por demás es el único documento que se hace público, por medio del cual muy a menudo se juzga la calidad de la auditoría, la competencia del auditor y se deriva su responsabilidad legal.

Los requisitos del informe de auditoría pueden agruparse en diferentes categorías asociadas a exigencias de redacción, utilidad y correspondencia con el desarrollo de la auditoría en este caso financiera, como se presenta a continuación:

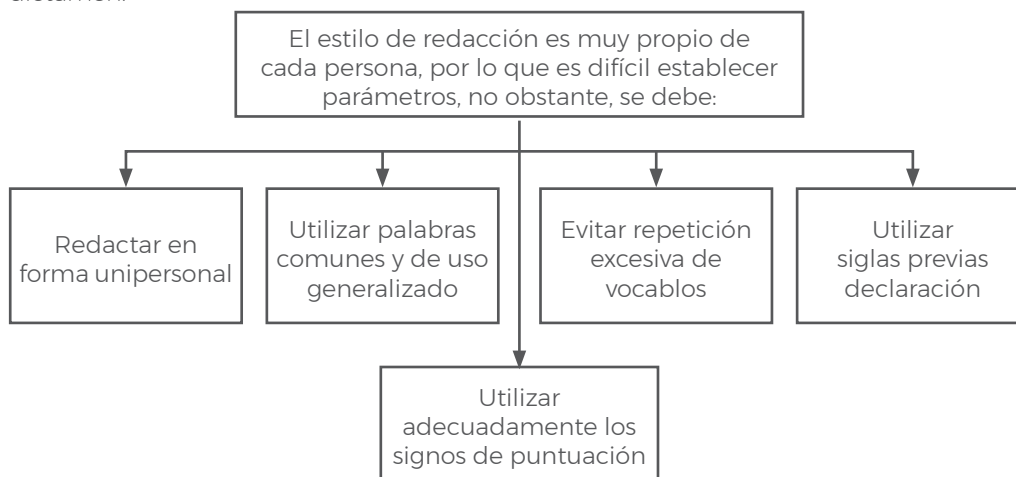
- Requisitos de redacción, que contempla las cualidades que debe tener el dictamen para facilitar su consulta, análisis e interpretación, entre ellas la brevedad, precisión y claridad para su comprensión incluso por usuarios externos a la entidad auditada. Las conclusiones deben ser, por un lado, claras, precisas, directas y por otro evitando expresiones ofensivas, para no dejar espacio a interpretaciones propias por parte de los usuarios y además lograr reacción favorable y aceptación (en la ilustración siguiente se presentan otras consideraciones a tener en cuenta en función de la calidad en la redacción del informe).

- Requisitos de fundamentación, que se refiere a la objetividad y razonabilidad del informe a partir de la presentación de hechos y conclusiones comprobadas con evidencias documentadas en los papeles de trabajo.

- Requisitos de utilidad, referido a la significación y relevancia de la información contenida en el informe y su oportunidad, que se traduce en resaltar lo más importante, pues su efectividad disminuye cuando se incluyen otros aspectos que tienden a distraer la atención del lector y la presentación en el momento oportuno que es esencial para informar con efectividad.

- Requisitos de concordancia con el plan y desarrollo de la auditoría, que significa que el informe debe corresponderse con el diseño del proceso de controles, inspecciones y papeles de trabajo, extrayendo de estos los resultados y observaciones avaladas en las correspondientes evidencias, las cuales se llevan a directamente a los resúmenes o notas de memorias y de ellas al informe final de auditoría.

Ilustración No. 1. Consideraciones complementarias para la redacción del dictamen.



Fuente: Los autores

Principales afirmaciones del informe de auditoría.

Entre las principales afirmaciones que contiene el informe de auditoría a los estados financieros, que son necesarias tener en cuenta al elaborar este documento público que se emite como resultado de la evaluación al juego completo de cuentas anuales de la empresa y que es, según Fonseca (2009) responsabilidad del auditor, destacan las siguientes:

- El informe debe afirmar si ha sido posible llevar a cabo la auditoría, referir su alcance y de acuerdo con qué normas de auditoría se ha realizado el trabajo.

- El dictamen debe dar cuenta de sí los estados financieros han sido elaborados conforme a la normativa establecida (principio de uniformidad), si contienen toda la información necesaria y han sido elaborado conforme a la legislación vigente.

- El informe debe avalar si los estados financieros auditados reflejan, en todos los aspectos significativos, la situación financiera y resultados del ejercicio contable del período que representan.

- También debe dar razón de sí la información contable del informe de gestión se corresponde con la reflejada en las cuentas anuales.
- Por último, debe resaltar, en caso que proceda, las desviaciones que presenten las cuentas anuales con respecto a los estándares preestablecidos.

Base normativa del informe de auditoría externa en Ecuador

Al igual que los profesionales de la contabilidad están obligados a cumplir una serie de principios, regulaciones y normas para desarrollar su trabajo y garantizar información de calidad y útil para la gestión empresarial, el auditor también debe observar una serie de principios, regulaciones y normas aplicables a su profesión, para lograr un trabajo acorde a las exigencias de objetividad, competencia e independencia que los estamentos legales y las buenas prácticas de la profesión establecen.

Además, es importante destacar que la existencia y dominio de estas normas por parte de los auditores es imprescindible para la realización de un trabajo válido y de calidad, toda vez que deviene en un patrón o lineamiento para la correcta y efectiva realización de auditorías financieras. Entre las principales normas se encuentran las siguientes: Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (NIA's), y demás regulaciones vigentes en el país relacionadas con esta actividad y asociadas a los organismos de control como lo es la Superintendencia de Compañías a través de normativas vigentes y que le son aplicables a entidades del sector privado y que se encuentran sujetas al control y vigilancia de este organismo de control.

En la actualidad en Ecuador, la legislación en materia de auditoría en lo que se refiere a empresas del sector privado está regido por las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's), de acuerdo a Resolución SCVS-INC-DNCDN-2016-011 y al Registro Oficial 879, 11- XI-2016. Ésta se adoptó en función a la modificación de la Norma Internacional de Audito-

ría NIA 700 (Revisada) analizada en el año 2015, la cual entró en vigor a partir del 15 de diciembre del 2016. El cambio primordial que se dio, fue en cuanto a la estructura del informe, es decir a la presentación y a los elementos que debe poseer el mismo.

En lo que específicamente tiene relación al Informe de Auditoría lo refiere la Superintendencia de Compañías, Valores y Seguros, (2016) en el REGLAMENTO SOBRE AUDITORÍA EXTERNA DE LA SUPERINTENDENCIA DE COMPAÑÍAS, VALORES Y SEGUROS, en su Art. 17 que establece lo siguiente:

El informe de auditoría externa incluirá: el dictamen conforme lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría No. 700 – Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros, 705 – Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente, y 706 – Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente, los estados financieros y las notas a los estados financieros. (pág. 9)

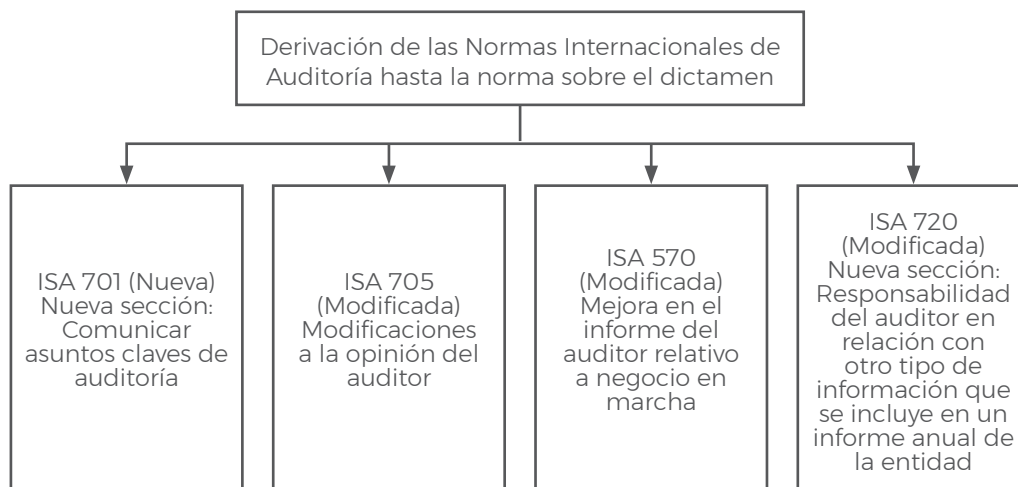
Las Normas Internacionales de Auditorías (NIA's) se clasifican en tres grandes grupos, a saber: las normas generales o personales, referidas esencialmente a las cualidades del auditor, las normas de ejecución del trabajo, referidas a las etapas de realización de la auditoría y las que normas de información o comunicación de resultados, que son las que se identifican con la problemática que se aborda en este capítulo del libro, pero es importante destacar la necesidad e importancia del dominio por el auditor de todas estas normas, pues están muy relacionadas con el informe de la auditoría financiera, por cuanto para poder emitir una opinión el auditor debe haber realizado su trabajo de acuerdo con esta normativa.

Dentro de este grupo de normas de información o comunicación de resultados, internacionalmente es la Norma Internacional de Auditoría, NIA 700, la que regula la emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros y la

correspondiente opinión del auditor; tiene como objetivo lograr uniformidad en los informes dada de las exigencias de congruencia y comparabilidad a nivel global, resultante de la globalización e internacionalización de la actividad económica, contribuyendo así a elevar el valor y relevancia de la información de las auditorías, aunque es importante resaltar que reconoce la necesaria flexibilidad para adecuarse a las particularidades de regiones y países. Por tanto, esta norma define la estructura y el contenido del informe de auditoría a emitir, la responsabilidad del auditor con la formación de una opinión y los requerimientos y tipos de opiniones según sean los resultados de control.

Con respecto al contenido del informe, en términos generales incluye la referencia a la presentación de los estados financieros conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera y Normas Internacionales de Contabilidad, consistencia en su aplicación, revelación suficiente, es decir, si presentan adecuadamente toda la información necesaria para su análisis e interpretación; además de las consideraciones sobre tipos de opinión a emitir o las razones por las cuales no se puede emitir una opinión.

Cuadro 1.1. Base normativa del informe de auditoría.



Fuente: Los autores

Para un mejor entendimiento se procede a realizar la explicación del cuadro que antecede:

NIA 700 (REVISADA) hace alusión a “El dictamen de un auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general.”

En el que se debe tener en consideración los objetivos del auditor:

a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y

b) la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describa la base en la que se sustenta la opinión. (ICAC, NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700 , 2013)

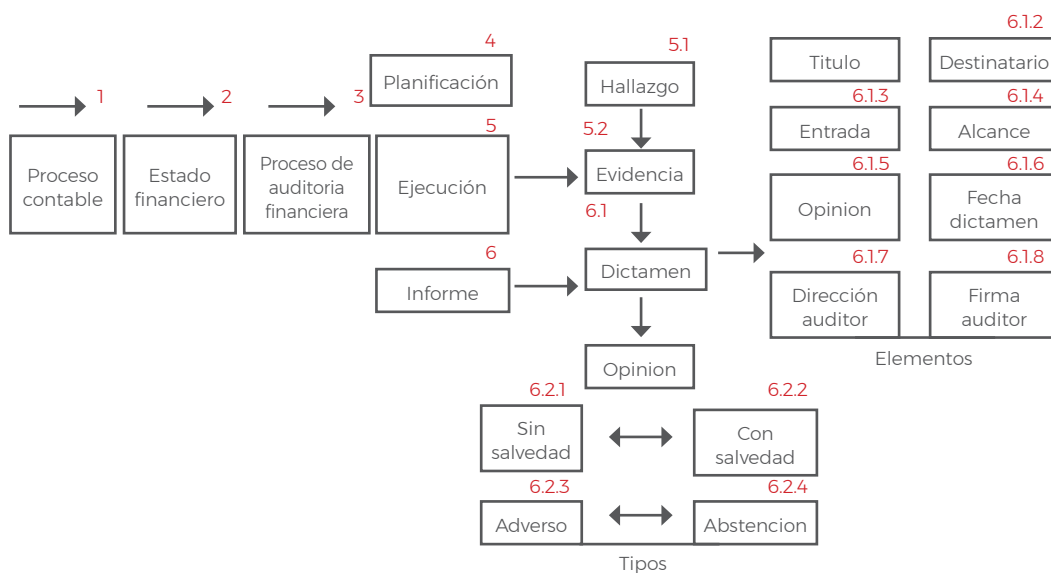
NIA 701 (NUEVA) “Modificaciones al dictamen del auditor independiente”.

NIA 705 (MODIFICADA) El objetivo del auditor es expresar, con claridad, una opinión modificada adecuada sobre los estados financieros cuando:

a) El auditor concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o

b) El auditor no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material. (ICAC, 2013)

Gráfico 1.1: Elementos del dictamen



Fuente: Gustavo Cáceres García (2018)

Bases y criterios del dictamen

Bases

El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

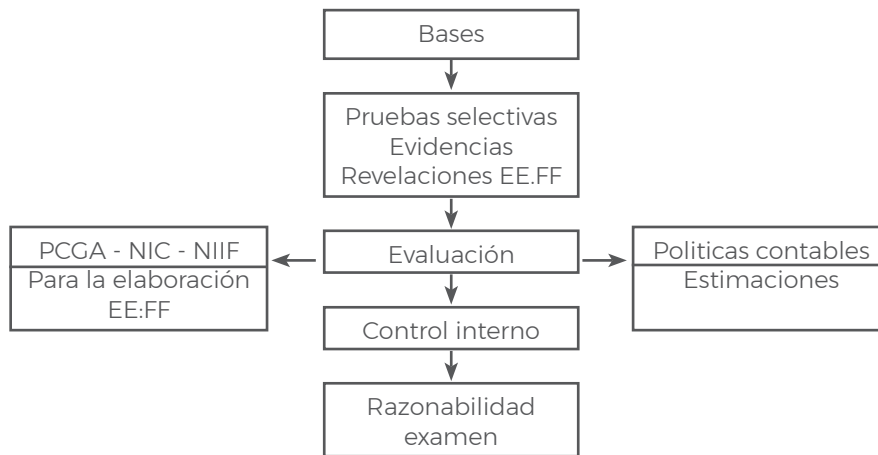
Con el fin de formarse dicha opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Dicha conclusión tendrá en cuenta:

a) La conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 330, sobre si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada;

b) La conclusión del auditor, de conformidad con la NIA 450, sobre si las incorrecciones no corregidas son materiales, individualmente o de forma agregada, y

c) las evaluaciones requeridas por los apartados señalados en los criterios

Cuadro 2.1: Bases del dictamen



Fuente: Gustavo Cáceres García (2018)

Como ejemplo, para (Alcivar elvis. Aereaga luis y Solorzano césar, 2013), en un informe de auditor “estándar” los criterios y bases se presentan de la siguiente manera:

Cuadro 3.1: Criterios y bases de un Informe de Auditoría

El primer párrafo o introductorio identifica los estados financieros auditados, la responsabilidad de la administración por estos estados y la responsabilidad del auditor al expresar una opinión sobre estos estados financieros.

“El segundo párrafo o de alcance describe los elementos clave de una auditoría que proporcionan la base y criterios para sustentar la opinión sobre los estados financieros, pues se afirma que el auditor en la planificación y ejecución de la auditoría observó la normativa de auditoría vigente en el país en donde se realiza tal diligencia,”... ..” se aclara que la auditoría es un examen basado en pruebas de la evidencia que soporta o respalda las afirmaciones que contienen los estados financieros, para lo cual se evalúan los criterios contables aplicados en el procesamiento de la información financiera y de las estimaciones relevantes efectuadas por la Administración; en resumen, es una afirmación de sobre la calidad del proceso de la auditoría.”

El tercer párrafo o de opinión revela la opinión sobre la evaluación o examen de los estados financieros indicados en el primer párrafo en definitiva es una conclusión sobre todo el proceso de la auditoría

Fuente: Los autores (2018)

Criterios

En especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:

- a) Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;
- b) las políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como adecuadas;
- c) Las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;
- d) La información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible;
- e) Los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros y
- f) La terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.

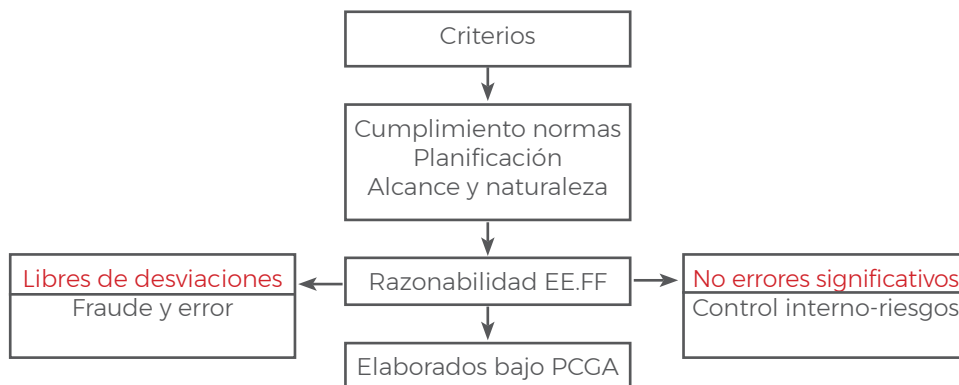
Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de imagen fiel, la evaluación requerida por los apartados 12-13 incluirá también la evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel. Al evaluar si los estados financieros expresan la imagen fiel, el auditor considerará:

- a) La presentación, estructura y contenido globales de los estados financieros; y
- b) Si los estados financieros, incluidas las notas explicativas, presentan las transacciones y los hechos subyacentes de modo que logren la presentación fiel.

El auditor evaluará si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable. Al respecto corresponde a la certificación de que las fases de Planificación y Ejecución fueron ejecutadas de conformidad a estándares; consecuentemente, la opinión se encuentra debidamente sustentada, es confiable y garantiza una adecuada toma de decisiones.

Desde el punto de vista académico se puede evidenciar que las bases y criterios de un dictamen se encuentran incorporados en el segundo párrafo de un “informe de auditor estándar”.

Cuadro 4.1.: Criterios del dictamen



Fuente: Gustavo Cáceres García (2018)

Opinión

La primera sección del informe de auditoría contendrá la opinión del auditor y tendrá el título “Opinión”.

La sección “Opinión” del informe de auditoría también:

- a) Identificará a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados;
- b) Manifestará que los estados financieros han sido auditados;
- c) Identificará el título de cada estado que comprenden los estados financieros;
- d) Remitirá a las notas explicativas, así como al resumen de las políticas contables significativas; y
- e) Especificará la fecha o el periodo que cubre cada uno de los estados financieros que comprenden los estados financieros.

Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de imagen fiel, y siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, se utilizará una de las frases indicadas a continuación, que se considerarán equivalentes:

- a) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o
- b) En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos expresan la imagen fiel de [...] de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Para expresar una opinión no modificada (favorable) sobre unos estados financieros preparados de conformidad con un marco de cumplimiento, la opinión del auditor indicará que los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

En el caso de que el marco de información financiera aplicable al que se hace referencia en la opinión del auditor no sean las NIIF, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, o las NICSP, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, en la opinión del auditor se identificará la jurisdicción de origen del marco de información financiera.

Características de la opinión

1. La opinión estará basada en el trabajo realizado de acuerdo con la normativa reguladora de la actividad de auditoría, mediante la realización de pruebas selectivas de las evidencias significativas, los principios y criterios contables utilizados y las estimaciones realizadas, verificando que estén de acuerdo con el marco normativo de información financiera que resulta de aplicación.

2. Son las opciones de que disponen los auditores cuando van a manifestar un criterio de los estados financieros. (CEVALLOS, 2013)

Fundamento de la opinión

1. El informe de auditoría incluirá una sección, inmediatamente a continuación de la sección “Opinión”, con el título “Fundamento de la opinión” que:

a) Manifieste que la auditoría se llevó a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría;

b) Haga referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describan las responsabilidades del auditor de conformidad con las NIA;

c) Incluya una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría y de que ha cumplido las restantes responsabilidades de ética de conformidad con dichos requerimientos. La declaración identificará la jurisdicción de origen de los requerimientos de ética aplicables o se referirá al Código de Ética para Profesionales de

la Contabilidad del Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (Código de Ética del IESBA) y

d) Manifieste si el auditor considera que la evidencia de auditoría que ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

Es de relevante preocupación para las empresas mantener información financiera confiable, razonable y oportuna; dada que, constituye una herramienta de información económica y financiera transcendental en la toma de decisiones.

La opinión es la expresión clara, precisa y oportuna del Auditor, respecto a que los Estados Financieros fueron desarrollados por la organización fundamentados en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, Normas Internacionales de Contabilidad, Normas Internacionales de Información Financiera y Normas Internacionales de Auditoría.

2. Cuando el auditor exprese una opinión modificada sobre los estados financieros, además de los elementos específicos requeridos por la NIA 700 (Revisada): (Ref: Apartado A21)

a) Sustituirá el título “Fundamento de la opinión” requerido por el apartado 28 de la NIA 700 (Revisada) por “Fundamento de la opinión con salvedades”, “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” o “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión”, según corresponda; y

b) Dentro de dicha sección, incluirá una descripción de la cuestión que motiva la opinión modificada.

Si existe incorrección material en los estados financieros que afecta a cantidades concretas de los estados financieros (incluidas revelaciones de información cuantitativa en las notas explicativas de los estados financieros), el auditor incluirá en la sección “Fundamento de la opinión” una descripción y cuantificación de los efectos financieros de la incorrección, salvo que no sea factible. Si la cuantificación de los efectos financieros no es factible, el auditor lo indicará en dicha sección.

Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la información descriptiva revelada, el auditor

incluirá en la sección “Fundamento de la opinión” una explicación de las razones por las que tal información es incorrecta.

Si existe incorrección material en los estados financieros en relación con la falta de revelación de información requerida, el auditor:

a) discutirá la falta de revelación de información con los responsables del gobierno de la entidad;

b) describirá en la sección “Fundamento de la opinión” la naturaleza de la información omitida; y (c) salvo que disposiciones legales o reglamentarias lo prohíban, incluirá la información a revelar omitida, siempre que sea factible y que el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la información a revelar omitida. (Ref: Apartado A23)

Si la opinión modificada tiene su origen en la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor incluirá en la sección “Fundamento de la opinión” los motivos de dicha imposibilidad.

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), rectificará la declaración que requiere el apartado 28(d) de la NIA 700 (Revisada) sobre si la evidencia de auditoría que se ha obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para su opinión para incluir los términos “con salvedades” o “desfavorable (adversa)”, según corresponda.

Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) sobre los estados financieros, el informe de auditoría no incluirá los elementos requeridos por los apartados 28(b) y 28(d) de la NIA 700 (Revisada). Esos elementos son:

a) Una referencia a la sección del informe de auditoría en la que se describen las responsabilidades del auditor; y

b) una declaración de que la evidencia de auditoría obtenida proporciona una base suficiente y adecuada para la opinión del auditor.

Aun cuando el auditor haya expresado una opinión desfavorable (adversa) o haya denegado la opinión (se haya abstenido de opinar) sobre los estados financieros, describirá en la sección “Fundamento de la opinión” los motivos de cualquier otra cuestión de la que tenga conocimiento que hubiera requerido una opinión modificada, así como los efectos correspondientes:

Informe

Es la actividad realizada por persona cualificada e independiente, consistente en analizar, mediante la utilización de las técnicas de revisión y verificación idóneas, la información económico-financiera deducida de los documentos contables examinados y que tiene como objeto la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto su opinión responsable sobre la fiabilidad de la citada información, a fin de que se pueda conocer y valorar dicha información por terceros. (LOPEZ, 2012).

Los informes de auditoría financiera incluyen un dictamen u opinión independiente del auditor externo; por lo tanto, hacen relación al alcance de la auditoría en función de la aplicación de las normas de auditoría ecuatorianas o internacionales, y a opinión sobre la razonabilidad del contenido de los estados financieros preparados de la administración de una compañía o empresa. (JIMENEZ, 2013).

Dictamen

El dictamen es el texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica a la luz de ciertas leyes que se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados y que le permiten dirigir su juicio personal hacia la decisión de si la información que representan tales estados financieros, ha

sido preparada de buena fe, sobre bases imparciales, objetivas, y de aplicación uniforme. (PUBLICOS, 2013).

En el dictamen se reconoce con claridad la responsabilidad de la Gerencia en la preparación de los estados financieros y, principalmente, la responsabilidad del auditor en realizar el examen. (LUNA, 2009)

Previamente es necesario definir y establecer las diferencias que existen entre informe y dictamen.

Diferencias entre informe y dictamen

Cuadro 5.1 Diferencias entre Informe y dictamen

INFORME	DICTAMEN
Incorpora el "Dictamen" (AUDITOR) y los Estados Financieros (ORGANIZACIÓN)	Emite su opinión (AUDITOR) sobre los Estados Financieros (ORGANIZACIÓN).
No tiene efectos legales	Tiene efectos legales
Evidencia el informe (Proceso Auditoría)	Evidencia de la Planificación y ejecución (Proceso Auditoría)

Fuente: Los autores (2018)

Cuestiones clave de auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del ejercicio actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de la auditoría de los estados financieros en su conjunto, y en la formación de la opinión de auditoría sobre éstos, sin expresar una opinión por separado sobre estas cuestiones.

Cuadro 6.1: Cuestión clave de la Auditoría

(Nombre de la cuestión clave de auditoría)	
Consulta la Nota (X) de los estados financieros	
Cuestion clave de auditoría	Como se abordó la cuestión en nuestra auditoría
Describir la cuestión y el motivo por el que se consideró de la mayor significatividad en la auditoría.	Describir el modo en que se ha tratado la cuestión de auditoría.
Repetir para cada cuestión clave de auditoría.	Repetir para cada cuestión clave de auditoría.
Evidencia el informe (proceso auditoría).	Evidencia de la planificación y ejecución (proceso auditoría).

Fuente: Los autores (2018)

Estructura y contenido del reporte de auditoría (nuevo)

Rige para todos los compromisos que terminen en o después del 15 de diciembre de 2016:

Cuadro 7.1: Estructura y contenido de un reporte de auditoría

Opinión del auditor	En este orden a menos de que exista disposición legal local contrario.
Asuntos clave de auditoría	Relevantes, comunicadas (gobierno corporativo) y de atención significativa.
Responsabilidades	“Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre, la idoneidad de la utilización por parte de las bases contables de empresa en funcionamiento para la preparación de los Estados financieros”... ...”Determinar si, con base en la evidencia obtenida, existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad... continuar como empresa en funcionamiento.”
Negocio en marcha	Aseverar que la empresa sigue en funcionamiento y proyectar los resultados que obtendrá en el futuro.
Otra información	NIA 700 y 701, incluyen una descripción más amplia de las responsabilidades de la administración y del auditor incluidas aquellas relativas a negocio en marcha.

Fuente: Deloitte (2016)

Marco normativo para la formación de la opinión y dictamen del auditor

Cuadro 8.1: Normativa de la opinión y dictamen del auditor

ISA 570 (modificada)	Mejora en el informe del auditor relativo a negocio en marcha
ISA 701 (nueva) Nueva sección:	Comunicar asuntos clave de auditoría
ISA 705 (modificada)	Modificaciones a la opinion del auditor
ISA 720 (modificada)	Responsabilidad del auditor en relación con otro tipo de información que se incluye en un informe anual de la entidad
ISA 800 (modificada)	Consideraciones especiales en auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con fines especiales.
ISA 805 (modificada)	Consideraciones especiales en auditorías de estados financieros preparados y de elementos concretos, cuentas o partidas de un estado financiero.

Fuente: Deloitte (2016)

Tipos de dictamen

Opinión estándar, limpia o sin salvedades

Una opinión sin salvedades, informe estándar. Este informe expresa una opinión limpia y puede emitirse sólo cuando se ha cumplido a cabalidad con las dos condiciones enumeradas en el apartado anterior, en ciertas circunstancias, al informe de los auditores se le agrega lenguaje explicativo que no tiene impacto alguno sobre la opinión de los auditores. Entre los ejemplos de circunstancias que ameritan la adición de lenguaje explicativo se incluyen casos en los que la compañía modifica los principios contables, o cuando surgen dudas sustanciales en cuanto a la capacidad de una compañía para seguir siendo un negocio en marcha. (CEVALLOS, 2013).

Opinión limpia o estándar con párrafo explicativo

El nuevo dictamen permite que el auditor puede emitir opinión limpia o estándar y, después de ella, un párrafo o

comentario adicional de carácter explicativo o de ampliación a la opinión del auditor. Es decir, se mantiene el criterio que toda la información que se incluya en el dictamen, después del párrafo de la opinión, solo sirve de aclaración. Sin embargo, el auditor puede sugerir a la entidad auditada que determinada información se incluya en las notas a los estados financieros y, en ese caso, no sería necesario incluir en el dictamen el cuarto párrafo adicional de carácter explicativo después de la opinión, porque se estaría cumpliendo con la norma de auditoría generalmente aceptada de revelación suficiente. (auditool)

Opinión con salvedades

Una opinión con salvedades. Establece que los estados financieros han sido presentados razonablemente de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados “a excepción de” los efectos de algún asunto. Los informes con salvedades se emiten cuando los estados financieros difieren de manera material de los principios de contabilidad generalmente aceptados, o cuando se les imponen limitaciones al alcance de los procedimientos de los auditores. Estos problemas, en tanto son materiales, no demeritan la imparcialidad general de los estados. (CEVALLOS, 2013).

Opinión calificada o con salvedades

Se puede afirmar que el auditor emitirá este tipo de dictámenes cuando por el resultado de su examen, concluya que:

- Las declaraciones de la gerencia, referida a los estados financieros o sus notas no son satisfactorias al auditor. Es decir, una limitación al alcance para la aplicación de los procedimientos de auditoría.
- Existe incertidumbre sobre algún asunto por resolver en el futuro y que le permitirá obtener evidencia suficiente sobre el resultado.

- Existe desviaciones a los principios de contabilidad generalmente aceptados o sus procedimientos, que podrían tener un efecto en las estimaciones contables, en los registros o en la preparación de los estados financieros que evalúa.

En cualquier de los casos mencionados podría ser necesario que el auditor incluya en su dictamen

- Un párrafo intermedio antes de la opinión para reflejar la salvedad que afectara su opinión profesional, en forma detallada y completa.

- Si la salvedad se refiere a una limitación al alcance, esta situación debe mencionarse en el párrafo dos (alcances) y describirse en el párrafo siguiente. (auditool)

Abstención de emitir una opinión

Significa que, debido a una limitación significativa del alcance, los auditores se vieron imposibilitados para formarse una opinión de los estados financieros. Una abstención no constituye una opinión; simplemente establece que el auditor no expresa opinión alguna acerca de los estados financieros. (CEVALLOS, 2013).

El auditor emitirá este tipo de dictámenes en aquellos en que no practicó el examen con el alcance suficiente que le haya permitido formarse una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros examinados.

En el dictamen con abstención de opinión, se debe omitir el párrafo del alcance, porque el auditor por determinadas limitaciones al alcance de su examen, no estuvo en condiciones de aplicar los procedimientos de auditoría. Esta omisión se justifica para evitar una confusión con la opinión adversa. (auditool)

Opinión adversa o negativa

Establece que los estados financieros no han sido presentados razonablemente de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Los auditores emiten

una opinión negativa cuando las deficiencias en los estados financieros son tan significativas que éstos considerados como un todo son engañosos. Todos los motivos significativos para la emisión de una opinión negativa deben exponerse en un párrafo explicativo. (CEVALLOS, 2013)

Por otra parte, este tipo de dictamen debe mencionarse en el párrafo intermedio, antes de la opinión explicando en detalle las razones principales que lo llevaron a emitir tal opinión, así como los efectos principales del asunto que origino la opinión adversa. (auditool)

Otros tipos de opinión

El auditor puede emitir opinión sobre un determinado estado financiero, es decir, es posible emitir dictamen parcial. Es un asunto que el auditor debe determinar en caso en particular. (auditool)

Modelos de dictamen

Opinión del auditor

Cuando el auditor exprese una opinión modificada, la sección de opinión tendrá el título “Opinión con salvedades”, “Opinión desfavorable (adversa)” o “Denegación (abstención) de opinión”, según corresponda.

Opinión con salvedades

Cuando el auditor exprese una opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros, el auditor manifestará que, en su opinión, excepto por los efectos de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión con salvedades”:

a) Cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

b) Cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Si la opinión modificada se debe a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, el auditor utilizará para la opinión modificada la siguiente frase: “excepto por los posibles efectos de la cuestión o cuestiones...”.

Opinión desfavorable (adversa)

Cuando el auditor exprese una opinión desfavorable (adversa), manifestará que, en su opinión, debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)”:

a) Cuando informe de conformidad con un marco de imagen fiel, los estados financieros adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales (o no expresan la imagen fiel de) [...], de conformidad con [el marco de información financiera aplicable]; o

b) Cuando informe de conformidad con un marco de cumplimiento, los estados financieros adjuntos no han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con [el marco de información financiera aplicable].

Denegación (abstención) de opinión

Cuando el auditor deniegue la opinión (se abstenga de opinar) porque no haya podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada manifestará que:

a) El auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros adjuntos;

b) Debido a la significatividad de la cuestión o cuestiones descritas en la sección “Fundamento de la denegación (abstención) de opinión”, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar la opinión de auditoría sobre los estados financieros; y

c) Corregirá la declaración requerida por el apartado 24(b) de la NIA 700 (Revisada), que indica que los estados financieros han sido auditados, para manifestar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros.

Ejemplos de modelos de dictamen

Ejemplo 1 – Opinión con salvedades debido a una incorrección material en los estados financieros.

Este ejemplo de dictamen en el informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).

- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).

- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 2102, en relación con los estados financieros.

- Las existencias que se muestran en los estados financieros son incorrectas. Se considera que la incorrección es material para los estados financieros, pero no generalizada (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).

- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).

- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.

- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.

- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

Informe de auditoría emitido por un auditor independiente

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera de la Sociedad a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

Las existencias de la Sociedad se reflejan en el estado de situación financiera por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al coste, lo que supone un incumplimiento de las NIIF. De acuerdo con los registros de la Sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su coste o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el coste de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y el patrimonio neto están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros de nuestro informe. Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cues-

tiones. Además de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros⁴

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 2 - Opinión desfavorable (adversa) debido a una incorrección material en los estados financieros consolidados.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).

- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).

- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.

- Los estados financieros consolidados contienen incorrecciones materiales debido a la falta de consolidación de una sociedad dependiente. Se considera que la incorrección material es generalizada en los estados financieros consolidados. Los efectos de la incorrección en los estados financieros consolidados no han sido determinados debido a que no era factible (es decir, es adecuada una opinión desfavorable (adversa)).

- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.

- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).

- Es aplicable la NIA 701; no obstante, el auditor ha determinado que no hay más cuestiones clave de la auditoría aparte de la cuestión que se describe en la sección "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)".

- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

Informe de auditoría emitido por un auditor independiente

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁵

Opinión desfavorable (adversa)

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión desfavorable (adversa) de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos no presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o no expresan la imagen fiel de) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, ni (de) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)

Tal y como se explica en la nota X, el Grupo no ha consolidado la sociedad dependiente XYZ adquirida durante 20X1, debido a que aún no ha sido posible determinar el valor razonable en la fecha de adquisición de algunos de los activos y pasivos de la sociedad dependiente que resultan materiales. En consecuencia, esta inversión está contabilizada por el método del coste. De conformidad con las NIIF, la sociedad debería haber consolidado esta dependiente y registrado la adquisición en base a importes provisionales. Si se hubiese consolidado la sociedad XYZ, muchos elementos de los estados financieros consolidados adjuntos se habrían visto afectados de forma material. No se han determinado los efectos sobre los estados financieros consolidados de la falta de consolidación.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión desfavorable (adversa).

Cuestiones clave de la auditoría

Excepto por la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión desfavorable (adversa) no existen otras cuestiones clave de la auditoría que se deban comunicar en nuestro informe.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados⁶

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 3 - Opinión con salvedades debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una asociada extranjera.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).

- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).
- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.
- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con una inversión en una entidad asociada extranjera. Se considera que los efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales, pero no generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una opinión con salvedades).
- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.
- Basándose en la evidencia de auditoría obtenida, el auditor ha concluido que no existe una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento de conformidad con la NIA 570 (Revisada).
- Se han comunicado las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701.
- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.
- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

Informe de auditoría emitido por un auditor independiente

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados

Opinión con salvedades

Hemos auditado los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo), que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, excepto por los posibles efectos de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades de nuestro informe, los estados financieros consolidados adjuntos presentan fielmente, en todos los aspectos materiales, (o expresan la imagen fiel de) la situación financiera consolidada del Grupo a 31 de diciembre de 20X1, así como (de) sus resultados consolidados y flujos de efectivo consolidados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Fundamento de la opinión con salvedades

La inversión del Grupo en la sociedad XYZ, una entidad asociada extranjera adquirida durante el ejercicio y contabilizada por el método de la participación, está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, y la participación de la Sociedad ABC en el resultado neto de XYZ de xxx se incluye en los resultados de ABC corres-

pondientes al ejercicio terminado en dicha fecha. No hemos podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre el importe registrado de la inversión de ABC en XYZ a 31 de diciembre de 20X1, ni sobre la participación de ABC en el resultado neto de XYZ correspondiente al ejercicio, debido a que se nos denegó el acceso a la información financiera, a la dirección y a los auditores de XYZ. Por consiguiente, no hemos podido determinar si estos importes deben ser ajustados.

Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).

Nuestras responsabilidades de acuerdo con dichas normas se describen más adelante en la sección Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados de nuestro informe. Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos. Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión con salvedades.

Cuestiones clave de la auditoría

Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del periodo actual. Estas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros consolidados en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones. Además de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la opinión con salvedades, hemos determinado que las cuestiones que se describen a continuación son las cuestiones clave de la auditoría que se deben comunicar en nuestro informe.

[Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701]

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados⁸

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

El socio del encargo de la auditoría que origina este informe de auditoría emitido por un auditor independiente es [nombre].

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 4 - Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros consolidados de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. Se trata de la auditoría de grupo de una entidad con dependientes (es decir, es aplicable la NIA 600).

- Los estados financieros consolidados han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).

- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros consolidados.

- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con un único elemento de los estados financieros consolidados. En concreto, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con la información financiera de la inversión en un negocio conjunto que representa más del 90% de los activos netos de la entidad. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros consolidados (es decir, es adecuada una denegación (abstención) de opinión).

- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.

- Los responsables de la supervisión de los estados financieros consolidados son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros consolidados.

- Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.

- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

Informe de auditoría emitido por un auditor independiente

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros consolidados⁹

Denegación (abstención) de opinión

Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros consolidados de la sociedad ABC y sus dependientes (el Grupo) , que comprenden el estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global consolidado, el estado de cambios en el patrimonio neto consolidado y el estado de flujos de efectivo consolidado correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros consolidados del Grupo adjuntos. Debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la denegación (abstención) de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

La inversión del Grupo en el negocio conjunto XYZ está registrada por xxx en el estado de situación financiera consolidado del Grupo, lo que representa más del 90% de los activos netos del Grupo a 31 de diciembre de 20X1. No se nos ha permitido el acceso ni a la dirección ni a los auditores de la sociedad XYZ, incluida la documentación de auditoría de los auditores de la sociedad XYZ. Como resultado, no hemos podido determinar si son necesarios ajustes en relación con la parte proporcional de los activos de la sociedad XYZ que el Grupo controla conjuntamente, la parte proporcional de los pasivos de la sociedad XYZ de los cuales es responsable conjuntamente, la parte proporcional de los ingresos y

gastos del ejercicio de la sociedad XYZ, y los elementos que conforman el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo consolidados.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros consolidados¹⁰

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros consolidados

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros consolidados del Grupo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de la cuestión descrita en la sección Fundamento de la denegación (abstención) de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Somos independientes del Grupo de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 2 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Ejemplo 5 - Denegación (abstención) de opinión debido a que el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros.

Este ejemplo de informe de auditoría está basado en que concurren las siguientes circunstancias:

- Auditoría de un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel. La auditoría no es una auditoría de un grupo (es decir, no es aplicable la NIA 600).

- Los estados financieros han sido preparados por la dirección de la entidad de conformidad con las NIIF (un marco de información con fines generales).

- Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210, en relación con los estados financieros.

- El auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada en relación con múltiples elementos de los estados financieros, es decir, el auditor tampoco ha podido obtener evidencia de auditoría en relación con las existencias y las cuentas a cobrar. Se considera que los posibles efectos de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada son materiales y generalizados en los estados financieros.

- Los requerimientos de ética que son de aplicación a la auditoría son los de la jurisdicción.

- Los responsables de la supervisión de los estados financieros son distintos de los responsables de la preparación de los estados financieros.

- Se requiere una sección de descripción de las responsabilidades del auditor más limitada.

- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información impuestas por la legislación local.

Informe de auditoría emitido por un auditor independiente

A los accionistas de la Sociedad ABC [o al destinatario que corresponda]

Informe sobre la auditoría de los estados financieros

Denegación (abstención) de opinión

Hemos sido nombrados para auditar los estados financieros de la sociedad ABC (la Sociedad), que comprenden el estado de situación financiera a 31 de diciembre de 20X1, el estado del resultado global, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

No expresamos una opinión sobre los estados financieros de la Sociedad adjuntos. Debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la denegación (abstención) de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros.

Fundamento de la denegación (abstención) de opinión

Fuimos nombrados auditores de la sociedad con posterioridad al 31 de diciembre de 20X1 y, por lo tanto, no presenciamos el recuento físico de las existencias al inicio y al cierre del ejercicio. No hemos podido satisfacernos, mediante procedimientos alternativos, de las cantidades de existencias a 31 de diciembre de 20X0 y 20X1, las cuales están registradas en los estados de situación financiera por xxx y xxx, respectivamente. Asimismo, la introducción en septiembre de 20X1 de un nuevo sistema informatizado de cuentas a cobrar ocasionó numerosos errores en dichas cuentas. En la fecha de nuestro informe, la dirección aún estaba en el proceso de rectificar las deficiencias del sistema y de corregir los erro-

res. No pudimos confirmar o verificar por medios alternativos las cuentas a cobrar incluidas en el estado de situación financiera por un importe total de xxx a 31 de diciembre de 20X1. Como resultado de estas cuestiones, no hemos podido determinar los ajustes que podrían haber sido necesarios en relación con las existencias y las cuentas a cobrar registradas, o no registradas, ni en relación con los elementos integrantes del estado del resultado global, del estado de cambios en el patrimonio neto y del estado de flujos de efectivo.

Responsabilidades de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad en relación con los estados financieros

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros

Nuestra responsabilidad es la realización de la auditoría de los estados financieros de la Sociedad de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y la emisión de un informe de auditoría. Sin embargo, debido a la significatividad de las cuestiones descritas en la sección Fundamento de la denegación (abstención) de opinión de nuestro informe, no hemos podido obtener evidencia de auditoría que proporcione una base suficiente y adecuada para expresar una opinión de auditoría sobre estos estados financieros consolidados.

Somos independientes de la Sociedad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables a nuestra auditoría de los estados financieros en [jurisdicción] y hemos cumplido las demás responsabilidades de ética de conformidad con esos requerimientos.

Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios

[Informe de conformidad con la NIA 700 (Revisada) – véase Ejemplo 1 de la NIA 700 (Revisada).]

[Firma en nombre de la firma de auditoría, en nombre propio o en nombre de ambos, según proceda en la jurisdicción de que se trate]

[Dirección del auditor]

[Fecha]

Referencia bibliográfica

- Alcivar elvis. Aereaga luis y Solorzano césar. (25 de noviembre de 2013). *slideshare.net educación*. Obtenido de <https://es.slideshare.net/featured/category/education>
- auditool. (s.f.). *auditoolcomunicaciones.org*. Obtenido de <http://www.auditoolcomunicaciones.org/contenido/audit/mt/gae210.pdf>
- Aren, A; Randal, J; Beasley, M. (2007). *Auditoría. Un enfoque integral*. México: Pearson Educación.
- Celia, Silva; Chapis, E. (2015). La gestión universitaria en auditoría interna a estados financieros. *Revista Universidad y Sociedad*, vol. 7 no.2, mayo - agosto. Recuperado de: http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2218-36202015000200014 Consultado en junio de 2017.
- DELOITTE. (2016). *deloitte.com*. Obtenido de https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/bo/Documents/audit/BO-Informe-Auditor_Independiente.pdf
- Fonseca, O. (2009). *Dictámenes de auditoría. Guía para usuarios y operadores de información financiera*. (Primera edición) [CD-ROM]. Perú, Lima: IICO
- ICAC. (2013). *NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 200 . OBJETIVOS GLOBALES DEL AUDITOR INDEPENDIENTE Y REALIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE CONFORMIDAD CON LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA . ESPAÑA*.
- ICAC. (2013). *NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700. FORMACION DE LA OPINIÓN Y EMISION DEL INFORME DE AUDITORÍA*. España.
- ICAC. (2013). *NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORÍA 700 . FORMACION DE LA OPINIÓN Y EMISION DEL INFORME DE AUDITORÍA. ESPAÑA*.
- IFAC. (1998). *NORMA INTERNACIONAL DE AUDITORIA 1. "Principios Básicos que rigen una Auditoria"*.
- IFAC. (1998). *Norma Internacional de Auditoria No. 1. "Principios Básicos que rigen una Auditoria"*.
- Porter, T; Burton, W. (1983). *Auditoría un enfoque conceptual*. México: Limusa.

Temas selectos en la inmunología actual

Edición digital 2017 - 2018.

www.utmachala.edu.ec

Redes

Redes es la materialización del diálogo académico y propositivo entre investigadores de la UTMACH y de otras universidades iberoamericanas, que busca ofrecer respuestas glocalizadas a los requerimientos sociales y científicos. Los diversos textos de esta colección, tienen un espíritu crítico, constructivo y colaborativo. Ellos plasman alternativas novedosas para resignificar la pertinencia de nuestra investigación. Desde las ciencias experimentales hasta las artes y humanidades, Redes sintetiza policromías conceptuales que nos recuerdan, de forma empeñosa, la complejidad de los objetos construidos y la creatividad de sus autores para tratar temas de acalorada actualidad y de demanda creciente; por ello, cada interrogante y respuesta que se encierra en estas líneas, forman una trama que, sin lugar a dudas, inervará su sistema cognitivo, convirtiéndolo en un nodo de esta urdimbre de saberes.



UNIVERSIDAD TÉCNICA DE MACHALA
Editorial UTMACH
Km. 5 1/2 Vía Machala Pasaje

www.investigacion.utmachala.edu.ec / www.utmachala.edu.ec

ISBN: 978-9942-24-125-2



9 789942 241252