

La formación de la opinión del auditor y su dictamen bajo la NIA 700*

Formation of the auditor's opinion and its opinion under ISA 700

Recibido: Octubre 10 de 2014 - Evaluado: Enero 23 de 2015 - Aceptado: Mayo 14 de 2015

Pedro Pablo Escalante Duque †

Para citar este artículo / To cite this Article

Escalante Duque, P. P. (2016). La formación de la opinión del auditor y su dictamen bajo la NIA 700. *Revista Gestión y Desarrollo Libre*, 1(2), 51 - 64.

Resumen

La globalización de los mercados exige información de calidad validada por auditores externos, esta necesidad ha alentado la estandarización de las normas de auditoría al ámbito mundial. El auditor únicamente emitirá una opinión sobre estados financieros por él examinados o bajo su supervisión con base en las normas de auditoría aplicables. El objetivo de una auditoría debe ser aumentar el grado de confianza de los usuarios sobre los estados financieros y el

* Este artículo científico es producto del proyecto de investigación intitulado "La competencia de los contadores públicos ante la formulación de la opinión y emisión del dictamen de auditoría según las normas de auditoría vigentes", financiado por el CDCHTA de la Universidad de Los Andes identificado con el código NUTA-H-380-14-09-B.

† Licenciado en Contaduría Pública, Especialista en Auditoría; Miembro Pleno del Comité de Normas y Procedimientos de Auditoría FCCPV; Profesor Asociado Universidad de Los Andes, San Cristóbal, Táchira, Venezuela; e-mail: pescal@ula.ve

objetivo del auditor con respecto al examen debe ser formarse una opinión sobre esos estados financieros y expresarla claramente y por escrito. En este sentido, el contador público para auditar debe tener independencia mental que le permita expresar una opinión libre sesgo o influencia de terceros y debe procurar que la auditoría practicada a un juego de estados financieros le proporcione a través de la evidencia de auditoría los elementos de juicio necesarios y suficientes para sustentar su opinión; emitida con base en la NIA 700.

Palabras clave: auditor, dictamen, NIA 700.

Abstract

The globalization of markets demands quality information validated by external auditors, this need has encouraged the standardization of auditing standards to the global level. The auditor will only issue an opinion on financial statements that he or she examines or supervises based on applicable auditing standards. The purpose of an audit should be to increase the degree of user confidence in the financial statements and the auditor's objective with respect to the audit should be to form an opinion on those financial statements and to express it clearly and in writing. In this sense, the public accountant to audit must have mental independence that allows him to express a free opinion bias or influence of third parties and must ensure that the audit performed to a set of financial statements provides him through the audit evidence elements of Necessary and sufficient to support their opinion; Issued on the basis of ISA 700.

Key words: Auditor, report, NIA 700

SUMARIO

Introducción. – Plan de redacción. - 1. Fundamento histórico. – 2. Marco normativo. – 3. Determinación de la opinión. – 4. Dictamen del auditor. - Conclusiones. - Referencias.

Introducción

La dinámica comercial actual, caracterizada por un mercado que ha trascendido de local y físico a global y virtual, realidad que demanda mayor seguridad en la información económico – financiera, preparada siguiendo

altos estándares de calidad, entre los que se encuentra la validación (dictamen de auditoría) por parte de contadores públicos actuando como auditores independientes. En consecuencia, estas condiciones de globalización han forzado a la estandarización de las normas de auditoría, revisión, atestiguamiento y servicios relacionados al ámbito mundial.

Al respecto, en Venezuela, la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1973: Artículo 7) establece que entre otros:

Los servicios profesionales del Contador Público serán requeridos en todos los casos en que las Leyes lo exijan y muy especialmente en los siguientes:

1. Para auditar o examinar libros o registros de contabilidad, documentos conexos y estados financieros de empresas...
2. Para dictaminar sobre los balances de bancos, compañías de seguros y almacenes generales de depósito, así como los de cualquier sociedad, cuyos títulos valores se negocien en el mercado público de capital...

En correspondencia, el Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública (1975: Artículo 8) confirma que:

Los servicios profesionales del Contador Público serán requeridos para cualquiera de las siguientes actividades:

1. Para el examen de estados financieros de empresas y la opinión sobre los mismos...
2. El examen y la preparación del informe correspondiente de los estados financieros...
3. La auditoría o el examen y la preparación del informe correspondiente de los estados financieros que los bancos y otros institutos de crédito y las compañías de seguros deban publicar o presentar...

En consecuencia, las entidades solicitan la auditoría de sus estados financieros por parte de un contador público en ejercicio independiente y el

producto final del examen practicado se condensa en la opinión o dictamen sobre un conjunto de estados financieros.

Así, el auditor para forjarse la opinión que emitirá debe practicar directamente o bajo su supervisión la revisión de los estados financieros cumpliendo todas las normas de auditoría que le apliquen al examen en particular. Estas normas van desde el Código de Ética que debe cumplir el profesional pasando por conocer el cliente y la evaluación de los riesgos asociados así como la adecuada planificación y ejecución del trabajo de auditoría a fin de obtener suficiente y competente evidencia que le permita concluir sobre los estados financieros revisados y así emitir su opinión en el dictamen de auditoría.

Como se explica más adelante, a partir del 1° de enero de 2014 la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (FCCPV) resolvió aplicar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) por lo que se hace necesario una investigación documental y preparación de un ensayo que facilite el estudio y aplicación de estas normas. Esta investigación se limitará a la revisión de la formación de la opinión del auditor y el dictamen sobre los estados financieros, en principio por constituir el producto final del trabajo de auditoría.

Plan de redacción

1. Fundamento histórico

Con el objeto de unificar las actuaciones y criterios de los profesionales de la Contaduría Pública, la FCCPV siguiendo el mandato legal, dictó normas técnicas relativas al trabajo de auditoría en Venezuela y específicamente la formación y preparación del dictamen del auditor estuvo guiado por la Publicación Técnica N° 1 (PT 1) vigente desde septiembre de 1974 y derogada por la entrada en vigencia de la Declaración de Normas de Auditoría N° 0 (DNA 0) en mayo de 2001, y la Declaración de Normas de Auditoría N° 11 (DNA 11) vigente desde enero de 1995; estas dos últimas normas profesionales están derogadas desde el 1° de enero de 2014.

2. Marco normativo

La FCCPV con fecha 13 de diciembre de 2013 siguiendo el mandato del Directorio Nacional Ampliado (DNA) reunido en Acarigua-Araure, estado Portuguesa el día 31 de enero de 2004 y del DNA reunido en Puerto La Cruz, estado Anzoátegui, el día 27 de julio de 2013, resolvió aplicar las NIA emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC por sus siglas en inglés) como normativa única de aplicación por parte del contador público venezolano en su ejercicio profesional como auditor.

Con relación a la formación de la opinión del auditor y su dictamen, el contador público debe cumplir lo establecido en la Norma Internacional de Auditoría 700 (NIA 700) que define las responsabilidades del auditor para establecer una opinión sobre los estados financieros, incluyendo la forma y el contenido del dictamen que emite como resultado de una auditoría de estados financieros de propósito general de una entidad, con base en las normas internacionales de auditoría las cuales presentan una guía para mantener consistencia en el dictamen, que genera credibilidad y fácil comprensión por parte de los usuarios.

En consecuencia, el auditor deberá analizar y evaluar los resultados o hallazgos de las pruebas y procedimientos de auditoría aplicados y establecer las conclusiones derivadas de los elementos de juicio de la evidencia que obtuvo del examen como fundamento central para expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto. Adicionalmente, si los estados financieros han sido preparados con base en algún marco normativo especial, el análisis y evaluación debe considerar el cumplimiento de los requerimientos normativos aplicables, tal es el caso de las entidades sometidas a la Ley de Instituciones del Sector Bancario; la Ley de la Actividad Aseguradora; la ley de Mercados de Valores; y la Ley de Cajas de Ahorro, Fondos de Ahorro y Asociaciones de Ahorro Similares, entre otros.

La NIA 200 (2010: párrafo 3) indica que:

El objetivo de una auditoría es incrementar el grado de confianza que los usuarios depositan en los estados financieros. Esto se logra a través de la expresión de una opinión del auditor sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable...

En todo caso, el auditor debe tener claridad sobre la expresión de su opinión

en el dictamen escrito sobre los estados financieros tomados en conjunto.

El auditor según la NIA 700 (2010: párrafo 6) debe alcanzar los siguientes objetivos con ocasión de su examen a los estados financieros:

- (a) Formarse una opinión sobre los estados financieros con base en una evaluación de las conclusiones resultantes de la evidencia de auditoría obtenida; y
- (b) Expresar claramente esa opinión a través de un dictamen por escrito que también describa la base para esa opinión.

3. Determinación de la opinión

El Código de Ética IFAC para el Profesional de la Contaduría de la FCCPV (2013: párrafo 290.8) exige por parte del auditor “Independencia mental (...) que permite la expresión de una conclusión sin ser afectado por influencias que comprometan el juicio profesional, permite a una persona actuar con integridad, y ejercer la objetividad y el escepticismo profesional”.

Cumpliendo lo señalado, la NIA 700 (2010) establece que el auditor debe formarse una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos sus aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable, entonces, el auditor debe concluir si ha obtenido una seguridad razonable de que el juego completo de los estados financieros está libre de errores significativos, ya sea por fraude o error.

Esa conclusión debe tomar en cuenta entre otros aspectos:

La conclusión del auditor sobre si ha obtenido suficiente y competente evidencia de auditoría;

La conclusión del auditor sobre si los errores significativos y no corregidos revisten de importancia relativa de forma individual o en conjunto; y

Las evaluaciones siguientes:

- a. Los aspectos cualitativos de las prácticas contables incluyendo indicios de

- posibles sesgos en la aplicación de principios de contabilidad así como las estimaciones importantes hechas por la gerencia;
- b. La revelación adecuada en los estados financieros de la selección y aplicación de las políticas contables importantes.
 - c. La consistencia y pertinencia de las políticas contables seleccionadas y aplicadas con el marco de referencia de la información financiera.
 - d. La razonabilidad de las estimaciones contables importantes determinadas por la gerencia.
 - e. La presentación de la información en los estados financieros bajo criterios de relevancia, confiabilidad, comparabilidad y comprensibilidad.
 - f. La pertinencia de las revelaciones en los estados financieros de forma que permitan a los usuarios comprender el resultado de las transacciones y hechos significativos.
 - g. Lo apropiado de la terminología utilizada en los estados financieros, incluyendo el título de cada estado.
 - h. La presentación razonable en cuanto a estructura y contenido incluyendo las notas revelatorias; y
 - i. La referencia o descripción adecuada del marco de referencia aplicable.

4. Dictamen del auditor

Una vez aplicados los procedimientos de auditoría considerados por el auditor y haber alcanzado una base razonable para sustentar su opinión de acuerdo al examen, la NIA 700 (2010) establece los requisitos que debe contener el dictamen del auditor que será en forma escrita y deberá contener por lo menos:

Título: el dictamen del auditor debe contener un título que señale de forma inequívoca que el dictamen de un auditor independiente;

Destinatario: el dictamen debe dirigirse según lo requieran las circunstancias del trabajo;

Párrafo introductorio: este párrafo debe identificar la entidad, declarar de manera expresa que los estados financieros han sido auditados, identificar el título de cada estado que conforma los estados financieros, asimismo, referirse al resumen de las políticas contables significativas y otras informaciones

aclaratorias; y especificar la fecha o período cubierto por cada uno de los estados financieros que conforman el juego.

Responsabilidad de la gerencia con relación a los estados financieros: (título de la sección) señala expresamente la responsabilidad de la gerencia de la entidad con ocasión de la preparación y presentación de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia aplicable, así como del control interno que determine necesario para coadyuvar a la preparación de estados financieros libres de errores significativos por fraude o error.

Responsabilidad del auditor: (título de la sección) debe declarar que su responsabilidad es la de expresar una opinión sobre los estados financieros tomado en conjunto con base en su examen, por lo tanto, debe indicar que la auditoría se desarrolló con base en las normas internacionales de auditoría y explicar que esas normas requieren que el auditor cumpla con las obligaciones éticas, así como planee y realice el examen para obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están exentos de errores significativos.

Así mismo, indicar que una auditoría implica desarrollar procedimientos para obtener evidencia sobre los montos y divulgaciones en los estados financieros; que los procedimientos seleccionados dependen del juicio profesional del auditor incluyendo la estimación de los riesgos asociados a la entidad y al trabajo de auditoría, mediante la evaluación del control interno relevante de la entidad para la preparación de los estados financieros y sus notas. El estudio del control interno es con el objeto de determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias, de ninguna manera para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno.

También se debe indicar que una auditoría debe evaluar la pertinencia de las políticas contables utilizadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la adecuada presentación de los estados financieros.

Finalmente, en cuanto a la responsabilidad del auditor, éste debe revelar si considera que la evidencia que ha obtenido es suficiente y adecuada para sustentar su opinión sobre los estados financieros.

Opinión de auditor: (título de la sección) cuando se expresa una opinión sin salvedades sobre los estados financieros preparados de acuerdo con un marco de referencia de presentación razonable, la NIA 700 (2010: párrafo 35) señala que:

(...) la opinión del auditor debe, a menos que la legislación o normatividad establezcan algo distinto, utilizar una de las siguientes frases que se consideran equivalentes:

- (a) Los estados financieros están presentados razonablemente, en todos sus aspectos importantes, ...de acuerdo con [el marco de referencia de información financiera aplicable]; o
- (b) Los estados financieros dan una certeza razonable... de acuerdo con [el marco de referencia de información financiera aplicable].

Otras responsabilidades de informar: (título de la sección) si el auditor asume otras responsabilidades de informar en el dictamen sobre los estados financieros, adicionales a su responsabilidad de dictaminar los estados financieros previstas en las NIA, éstas deben incluirse en una sección por separado en el “Dictamen del auditor” y debe subtitularse “Informe sobre otros requerimientos legales y normativos”, o de otro modo, de acuerdo con el contenido de la sección.

Firma del auditor: el contador público responsable del trabajo debe suscribir el dictamen;

Fecha del dictamen del auditor: debe ser por lo menos el momento en que el auditor haya concluido todos los procedimientos de auditoría y tenga suficiente y competente evidencia para sustentar su opinión; y en consecuencia, todos los estados que conforman el juegos de estados financieros incluyendo las notas han sido preparados y la gerencia ha asumido la responsabilidad por dichos estados financieros; y finalmente,

Dirección del auditor: se debe indicar el lugar donde el auditor ejerce profesionalmente.

A manera de ilustración, bajo el supuesto de una auditoría de estados financieros preparados con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF), marco de referencia de presentación razonable diseñado para cubrir las necesidades comunes de información financiera de los usuarios.

DICTAMEN DEL AUDITOR INDEPENDIENTE

[Destinatario apropiado]

Dictamen sobre los estados financieros

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la Compañía *Ejemplo*, que comprenden al estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X1, y el estado de resultados, el de variaciones en el capital contable y el de flujos de efectivo, que les son relativos por el año que terminó en esa fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otras notas aclaratorias.

Responsabilidad de la Gerencia por los estados financieros

La Gerencia es responsable de la preparación y presentación razonable de estos estados financieros de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF), y del control interno que la Gerencia determinó necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores significativos, debido a fraude o error.

Responsabilidad del auditor

Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre estos estados financieros con base en nuestra auditoría, la cual fue realizada de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos con requerimientos éticos, así como que planifiquemos y llevemos a cabo la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de errores significativos.

Una auditoría implica realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación de los riesgos de errores significativos de los estados financieros, ya sea por fraude o error. Al hacer esta evaluación de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de los estados financieros por la entidad, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiadas en las circunstancias, pero no para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad.

Una auditoría también incluye una evaluación de lo apropiado de las políticas

contables utilizadas y de las estimaciones contables hechas por la Gerencia, así como la evaluación de la presentación general de los estados financieros en su conjunto. Consideramos que nuestra auditoría contiene evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base razonable para sustentar nuestra opinión.

Opinión

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, (o dan una certeza razonable de) la situación financiera de la Compañía *Ejemplo* al 31 de diciembre de 20X1, y (de) los resultados de sus operaciones, y sus flujos de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF).

Informe sobre otros requerimientos legales y normativos

[La forma y contenido de esta sección del dictamen del auditor están determinados por la naturaleza de las otras responsabilidades de informar del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del dictamen del auditor]

[Dirección del auditor]

Conclusiones

La globalización de los mercados ha alentado la estandarización de las normas de auditoría al ámbito mundial.

En Venezuela la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública y su Reglamento establecen que sólo los contadores públicos venezolanos están facultados para ejercer la función de auditoría.

El auditor únicamente emitirá una opinión sobre estados financieros por él examinados o bajo su supervisión con base en las normas de auditoría aplicables.

La FCCPV resolvió que a partir del 1° de enero de 2014 se aplicarán las Normas Internacionales de Auditoría, incluyendo la NIA 700, y en consecuencia, quedó derogada la normativa nacional vigente hasta el 31 de diciembre de 2013.

El objetivo de una auditoría debe ser aumentar el grado de confianza de los usuarios sobre los estados financieros.

El objetivo del auditor con respecto al examen debe ser formarse una opinión sobre los estados financieros y expresarla claramente y por escrito.

El contador público para auditar debe tener independencia mental que le permita expresar una opinión libre sesgo o influencia de terceros.

El contador público debe procurar que la auditoría practicada a un juego de estados financieros le proporcione a través de la evidencia de auditoría los elementos de juicio necesarios y suficientes para sustentar su opinión.

El auditor debe emitir su opinión “sin salvedad” con base en la NIA 700.

Referencias

- Decreto 735. (04 de Febrero de 1975). Reglamento de la Ley de Ejercicio de la Contaduría Pública. Obtenido de http://www.fccpv.org/fedcont/files/1975_Reglamento_Ley_de_Ejercicio.pdf
- Ley de cajas de ahorro . (16 de Noviembre de 2010). La Asamblea Nacional de la República de Venezuela . Gaceta Oficial N° 39.553 del 16 de Noviembre de 2010 . Obtenido de <http://www.ucla.edu.ve/capucla/Recursos/Ley%20de%20Cajas%20de%20Ahorro.pdf>
- Ley de ejercicio de la Contaduría Pública. (05 de Diciembre de 1973). El congreso de la Republica de Venezuela. Gaceta Oficial N° 30.273 de 05 de Diciembre de 1973 . Obtenido de http://www.fenacotecv.org.ve/documentos/LEY_DE_EJERCICIO_DE_LA_CONTADURIA_PUBLICA.pdf
- Ley de Instituciones del Sector Bancario. (28 de Diciembre de 2010). La Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela. Gaceta Oficial N° 6.015 Extraordinario del 28 de diciembre de 2010. Obtenido de <http://www.bangente.com.ve/static/pdf/marco-regulatorio/m5.pdf>
- Ley de la Actividad Aseguradora . (29 de Julio de 2010). La Asamblea Nacional de la Republica de Venezuela. Gaceta Oficial N° 5.990 Extraordinario del 29 de julio de 2010. Obtenido de http://www.segurosuniversitas.com/PortalUniversitas/images/stories/universitas/leyes/ley_actividad_aseguradora.pdf
- Ley de Mercado de Valores . (17 de Agosto de 2010). La Asamblea Nacional de la República Bolivariana de Venezuela . Gaceta Oficial N° 39.489 del 17 de agosto de 2010. Obtenido de <http://www.ciprec.com/presentacion/upload/ley/MercadoValores.pdf>
- REPÚBLICA, F. D. (2013). Asamblea Nacional Extraordinaria. DISCUSION Y APROBACION DEL CODIGO DE ETICA DE LA IFAC PARA EL PROFESIONAL DE LA CONTADURIA PÚBLICA, (págs. 1-13). Caracas.
- Suárez J. y A. Chalé, T. (2010). International Federation of accountants (IFAC). Norma Internacional de Auditoría 200, 11 ed. Mexico IMCP.

Suárez J. y A. Chalé, Trads. (2010). International Federation of accountants (IFAC). Norma Internacional de Auditoria 700, 11 ed. Mexico IMCP .