

Nuevas y revisadas Normas Internacionales de Auditoría “Præstant magis quam certis captarem...”

*New and revised International Standards on Auditing
“Præstant magis quam certis captarem...”*

Carlos Alberto Rumitti y Melisa Gómez

Universidad Nacional de Mar del Plata. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Argentina

Resumen

En diciembre de 2016 entraron en vigencia en el ámbito internacional, modificaciones a las normas relacionadas con el Informe de Auditoría. El objetivo del presente trabajo es realizar una revisión de las nuevas normas, analizando el grado en el que las mismas contribuyen a la consecución de los propósitos de claridad y transparencia pretendidos y las posibilidades de su aplicación en Argentina.

Las modificaciones introducidas en las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) requieren cambios sustanciales en la estructura del Informe. Incorporan nuevas secciones: “Asuntos clave de Auditoría” y “Otra información”; modificaciones en su distribución y variaciones sobre la empresa en marcha.

A pesar de los objetivos pretendidos, quedan dudas sobre la posibilidad de que todos los usuarios de los estados contables puedan comprender el informe. Parece dificultosa su aplicación en entes y estudios de auditoría de pequeñas estructuras, significando una carga adicional de dudosas ventajas.

Palabras clave: NIA, armonización internacional de normas de auditoría, informe de auditoría, asuntos clave de auditoría.

Abstract

In December 2016, amendments to Auditor’s Report standards came into force at international level. The objective of this paper is to review the new International Standards on Auditing (ISAs) by analyzing the extent to which they contribute to the achievement of the clarity and transparency sought, and the possibility of their implementation in Argentina.

The modifications introduced to the ISAs require substantial changes in the structure of Auditor’s Report. New sections are incorporated: "Key Audit Matters" and "Other Information", together with changes in distribution and about the Entity’s Ability to Continue as a Going Concern.

Despite the intended objectives, questions remain about the possibility that all users of the financial statements may understand the report. It seems of

✉ carlosrumitti@yahoo.com.ar

© 2017 FCEyS-UNMDP. Este es un artículo de acceso abierto distribuido bajo los términos de la licencia Creative Commons Atribución-No Comercial-Compartir Igual 4.0 Internacional.
ISSN 1852-6535 (En línea).

difficult application in entities and accounting firms of small structures, becoming an additional burden of dubious benefits.

Keywords: *ISA, global harmonization of auditing standards, auditor's report, key audit matters.*

Recibido 31 mayo 2017 / Revisado 6 julio 2017 / Aceptado 10 julio 2017

1. Introducción

1.1. Normas que rigen el ejercicio de la auditoría en nuestro país

El 3 de octubre de 2013, los Consejos Profesionales correspondientes a las 24 jurisdicciones que integran la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), en ejercicio de su poder regulatorio delegado por el Estado, firmaron el Acta de Tucumán, acordando que la estructura de normas de auditoría a aplicar en nuestro país se integrará con dos juegos de normas:

- Normas emanadas del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB, por sus siglas en inglés) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés), que resultarán de aplicación obligatoria para los auditores de estados contables de entes que deban aplicar en forma obligatoria las normas contables establecidas en la Resolución Técnica (RT) 26, incluyendo Encargos de Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios relacionados.
- Normas desarrolladas por la FACPCE, serán aplicadas por auditores de estados contables de entes que no están obligados a aplicar la Resolución Técnica 26.

No obstante, los auditores de estos últimos podrán aplicar en forma optativa las normas emanadas del IAASB. En síntesis, el esquema normativo vigente en Argentina para el ejercicio profesional de la auditoría se sintetiza en la Figura 1.

Cabe destacar que la FACPCE es miembro de la IFAC, por lo tanto está sujeta al cumplimiento de las SMO (*Statements of Membership Obligations*), declaraciones de obligaciones de las membresías que consisten en apoyar la adopción e implementación de normas internacionales emitidos por el IAASB, IAESB (Consejo de Normas Internacionales de Educación Contable), IAESBA (Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores), IPSASB (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público), IASB (Normas Internacionales de Contabilidad).

En este marco, el término armonizar, en su sentido de búsqueda de concordancia entre las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y las normas locales, se vislumbra al final de la línea de tiempo bajo la forma de la adopción de

las NIA, por lo menos para el grupo de entes definido como de “Interés Público” (con la adecuación necesaria de requisitos legales locales) como ya ocurre.

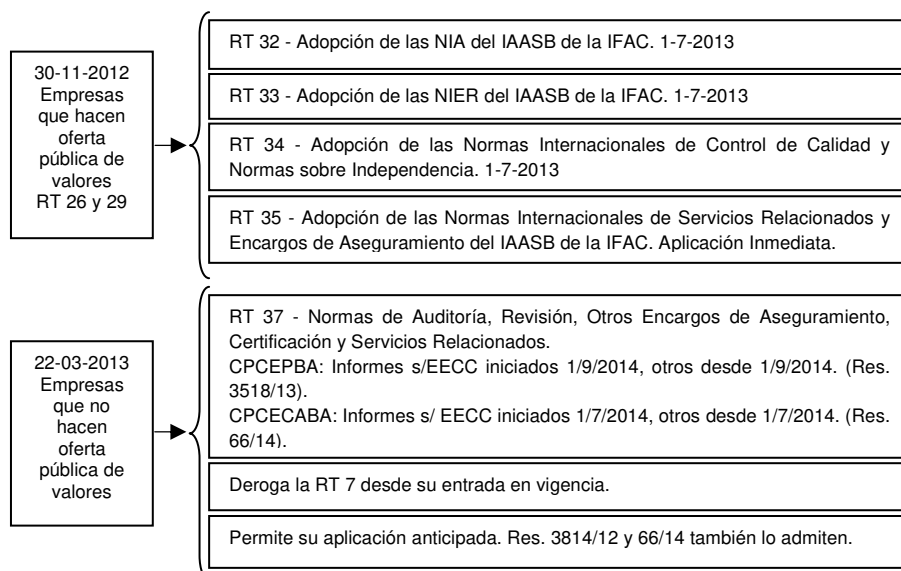


Figura 1. Estructura normativa para auditoría, encargos de revisión y servicios relacionados en la República Argentina -abril 2013-

Para el resto de los entes, que representan el 95% en prácticamente todas las economías, esencialmente de Latinoamérica, si bien las jurisdicciones tienen mayor autonomía para adecuar los requisitos a cuestiones legales, económicas, sociales y culturales de orden local, la estructura normativa que subyace es la internacional. En este punto, ponemos énfasis en la estructura y contenido del Informe del Auditor, documento mediante el cual se materializa el objetivo de tutelar el interés público, que respondía a la definida por la NIA 700 IFAC, tanto se tratara para entes de interés público como PyMES.

En enero de 2015 el IAASB emitió nuevas normas relacionadas con el informe de auditoría y actualizó algunas de las existentes, con vigencia para ejercicios terminados el 15 de diciembre de 2016 o en fecha posterior. La FACPCE, en diciembre de 2016, emitió las Circulares 1 y 2, remitiéndolas a los Consejos Profesionales para la aprobación, de vigencia y normas, detalladas en su segunda parte.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, hay dos cuestiones a destacar:

- La RT 37 de la FACPCE adopta para los entes que no realizan oferta pública, el modelo de Informe del Auditor definido por la NIA 700 IFAC. Esto es, idéntica estructura y contenidos que el requerido por la Resolución Técnica 32 de FACPCE. En síntesis, e independientemente de la envergadura de los entes, un solo modelo

de informe rige en el país. Como consecuencia, es posible que la NIA 700 (Revisada), con cambios sustanciales en la estructura del informe del auditor, implique la adecuación de ambos juegos de normas de auditoría en nuestro país.

- La obligación de presentar estados contables auditados en Argentina, tiene un alcance absolutamente inusual con respecto al resto del mundo, imponiendo un nivel de requisitos -tanto en procedimientos a aplicar como en la estructura del informe- difícilmente compatibles con la envergadura del ente auditado.

En este contexto, planteamos como objetivo del presente trabajo, realizar una revisión de las nuevas normas referidas al informe de auditoría emitidas por el IAASB, analizando el grado en el que las mismas contribuyen a la consecución de los propósitos de claridad y transparencia pretendidos, y concentrándonos en el abordaje de los problemas y situaciones que pueden surgir con motivo de su aplicación en Argentina.

2. Objetivos de las modificaciones del informe del auditor con fines generales

El objetivo del informe del auditor es aumentar la credibilidad de los estados contables. Este agregado de valor tiene como fin beneficiar a los usuarios, se trate de socios, inversionistas, analistas, Estado u otros.

Los requerimientos de los usuarios al respecto, particularmente luego de la crisis del año 2008, se basan en que el valor agregado del informe del auditor debe potenciarse con una mayor información tanto referida al ente auditado -particularmente la previsibilidad- como así también aquella que permita conocer más acerca de la labor de la auditoría realizada. Mayor transparencia y enfoque de riesgos son los objetivos a cumplir.

En este marco, se destaca la inclusión en forma explícita en el informe del auditor de determinados párrafos considerados relevantes al efecto, la exigencia de mayor precisión en algunos existentes y la modificación de la estructura del informe del auditor, tal como se expondrá en los capítulos siguientes del presente trabajo.

3. Normas alcanzadas

La revisión de la NIA 700 por parte de IFAC para adecuarla al cumplimiento de los objetivos descriptos, tiene efecto en otras normas que se vinculan directamente con la estructura del informe del auditor. A modo de síntesis citaremos las siguientes:

- NIA 260 (revisada). Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad.

- NIA 570 (revisada)*¹. Empresa en funcionamiento.
- NIA 700 (revisada)*. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.
- NIA 701*. Comunicación de las cuestiones claves de la auditoría en los informes de auditoría emitidos por un auditor independiente.
- NIA 705 (revisada)*. Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- NIA 706 (Revisada)*. Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.
- NIA 210. Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.
- NIA 220. Control de calidad de auditoría de estados financieros.
- NIA 230. Documentación de auditoría.
- NIA 510. Encargos iniciales de auditoría. Saldos de apertura.
- NIA 540. Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar.
- NIA 580. Manifestaciones escritas.
- NIA 600. Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes).
- NIA 710. Información comparativa. Cifras correspondientes de períodos intermedios y estados financieros comparativos.
- NIA 720 (revisada). Responsabilidades del auditor con respecto a otra información.
- NIA 805 (revisada). Consideraciones especiales. Auditorías de un solo estado financiero.

A continuación, la descripción de las modificaciones al Informe del Auditor.

4. Nueva estructura del informe del auditor

Las innovaciones pueden sintetizarse en los siguientes conceptos:

- Se modifica sustancialmente la estructura del informe del auditor, dando al párrafo de opinión una ubicación destacada al inicio del mismo y modificando su contenido.
- Se suprime el párrafo “Apartado introductorio”.
- Se agregan párrafos con contenido sustancial, que constituyen parte relevante de las modificaciones. A saber:
 - Empresa en funcionamiento. NIA 570 (revisada) Ver 4.2.a.

¹ (*) Normas que contienen las modificaciones principales. Las otras normas enunciadas en el apartado 6 fueron modificadas por razones de concordancia. Ver al respecto, Circular 2 de la FACPCE. Agregamos NIA 720 y 805 no incluidas en la norma de referencia.

- Cuestiones claves de auditoría, su denominación en inglés *Key Audit Matters* (KAM). NIA 701 (nueva) Ver 4.2.b.
- Otra información. NIA 720 (revisada). Ver 4.2.c.
- Se modifica sensiblemente el párrafo de “Responsabilidad del auditor con respecto a los estados financieros”.

La nueva estructura del informe se detalla en la Figura 2.

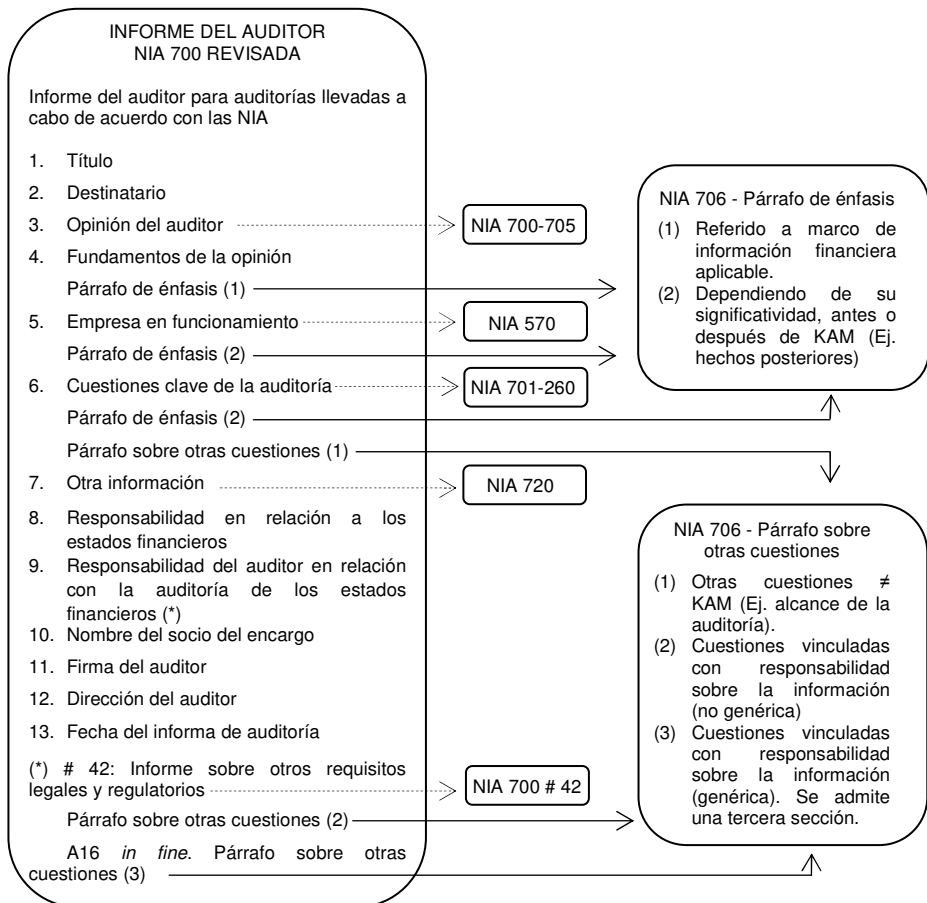


Figura 2. Nueva estructura - NIA relacionadas

4.1. Modificación de la estructura del informe, párrafo de opinión

La nueva estructura del Informe del Auditor, modifica sustancialmente la anterior, tanto por los cambios de ubicación de los párrafos, como así también por las incorporaciones y supresiones. La actual composición comparada con la anterior, puede observarse en el Figura 3.

No ameritan comentarios los párrafos correspondientes a “Título” y “Destinatario”, pero nótese que, en la estructura actual, el párrafo de opinión se ubica en tercer lugar, una posición destacada que pretende que el lector del informe, tome un conocimiento inmediato acerca de la valoración sobre los Estados Financieros, objetivo fundamental, y luego de los fundamentos en que sustentan dicha valoración.

Además, se modifica el contenido del párrafo, incorporándose en él, información referente a los estados auditados -básicos, y complementarios-, que históricamente se exponía en el “Apartado Introdutorio”, eliminado por la NIA 700 (revisada).

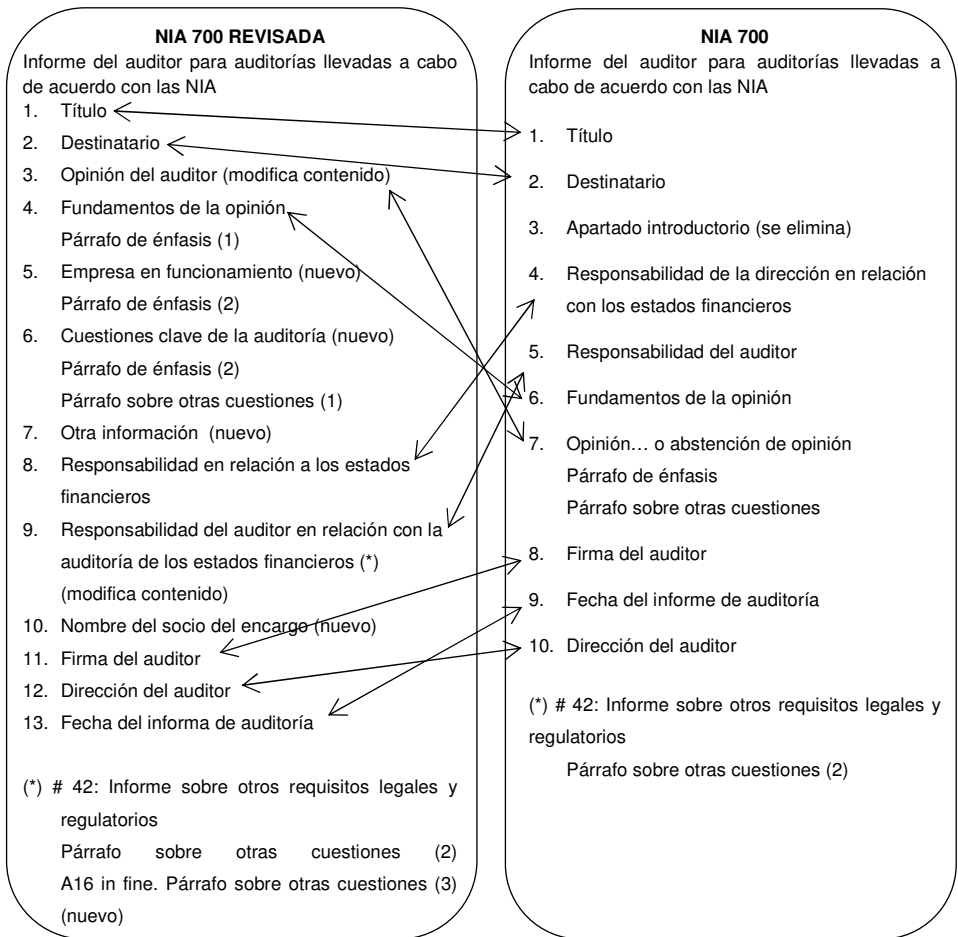


Figura 3. Modificaciones en la estructura del informe del auditor

La Figura 4, expone las modificaciones introducidas en el párrafo subanálisis, en forma comparativa con la NIA 700. No se modifican los tipos de

opinión, ni los requisitos referentes a obtener evidencias válidas y suficientes con respecto que los Estados Financieros se encuentran libres de incorrecciones originadas por fraude o error, ni con respecto a los procederes con respecto a los marcos de información aplicables.

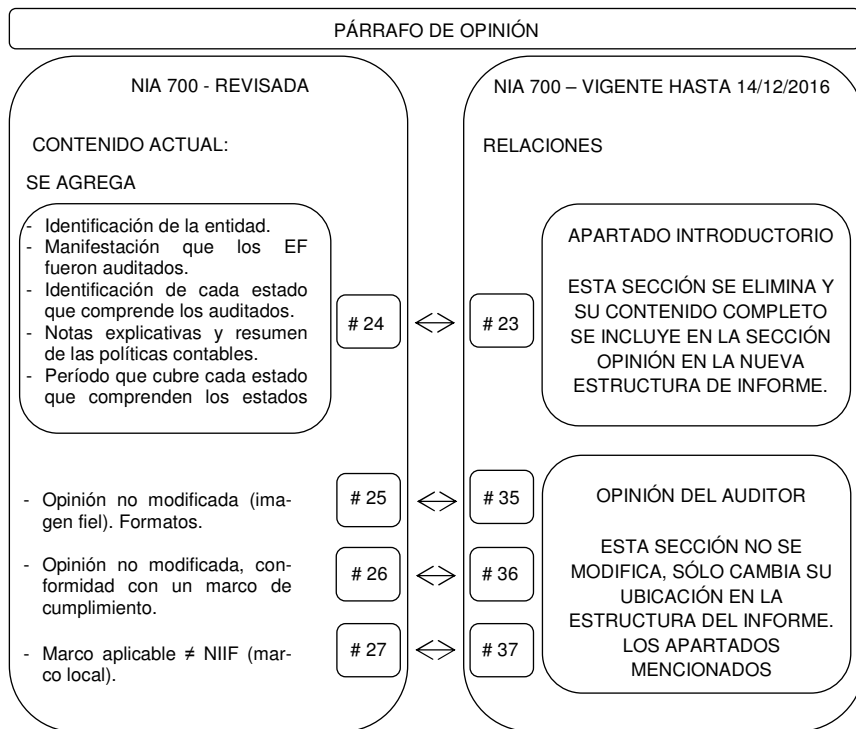


Figura 4. Modificaciones párrafo de opinión. Eliminación párrafo introductorio

4.2. Agregado de párrafos con contenido sustancial

Un análisis específico merecen las inclusiones de los siguientes párrafos:

a) Empresa en funcionamiento

La NIA 700 (revisada) dispone que, cuando sea aplicable, el auditor informará de conformidad con la NIA 570 (revisada), refiriéndose a la capacidad de la empresa para continuar en funcionamiento.

Por su parte, la NIA 570 (revisada) tiene como objetivos para el auditor:

- Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada y concluir sobre lo adecuado de la utilización por parte de la dirección del principio contable de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros.

- Concluir, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.
- Informar de conformidad con esta NIA.

Cabe aclarar que el principio de empresa en funcionamiento surge de las normas contables. En efecto, para las empresas que presentan sus estados financieros de acuerdo a la RT 26 de la FACPCE, el principio surge de la aplicación de la NIC 1 del IASB, cuyas disposiciones se exponen en las Figuras 5, 5-1 y 6.

EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

NIC 1, #25 y 26 - Hipótesis de negocio en marcha.

- La gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento.
- Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia:
 - Pretenda liquidar la entidad.
 - Cesar en la actividad.
 - Determine que no existe otra alternativa más realista.
- Si la gerencia es consciente de «incertidumbres importantes», que aporten dudas significativas sobre la continuidad, debe revelarlas en los estados financieros.

Figura 5. Empresa en funcionamiento - NIC 1, párrafo 25

EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

NIC 1, #25 y 26 - Hipótesis de negocio en marcha.

- Si la gerencia considera que la hipótesis de empresa en marcha no es apropiada para preparar los estados financieros:
 - Revelará el hecho.
 - Las hipótesis sobre las que fueron preparados.
 - Las razones por las que no se considera un negocio en marcha.
- Dimensión temporal: Deberá cubrir al menos doce meses a partir del final del período que se informa, sin limitarse a dicho período.
- La gerencia debe ponderar los factores relacionados con la continuidad de la entidad.

Figura 5.1. Empresa en funcionamiento - NIC 1, párrafos 25 y 26

EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

FACPCE - RT 17. 2ª Parte: 1.b)

- Estas normas han sido diseñadas, básicamente, para antes que preparen sus estados contables sobre la base de una "empresa en marcha".
- Que define como una: "empresa que está en funcionamiento y continuará sus actividades dentro del futuro previsible."
- En el caso de estados contables que no se preparen sobre dicha base, tal hecho debe ser objeto de exposición específica, aclarando los criterios utilizados para la preparación de los estados y las razones por las que el ente no puede ser considerado como una empresa en marcha.

Figura 6. Empresa en marcha - RT 17

Por su parte la RT 17 de la FACPCE, dispone para el resto de las empresas en la Segunda Parte, 1 - Alcance.

Claramente surge, como no podría ser de otra forma, que el auditor mediante su labor debe verificar la razonabilidad de la aplicación del criterio, tanto se trate de empresas que adoptan NIIF o empresas que aplican RT 17 FACPCE.

Resumiendo, a la Dirección le corresponde considerar y evaluar la situación de la empresa y si existen incertidumbres significativas, revelarlas adecuadamente. Al auditor, evaluar la idoneidad de la Dirección para la aplicación del criterio y su aplicación y si han sido o no consideradas y reveladas adecuadamente las incertidumbres.

También corresponde evaluar las previsiones o cursos de acción de la Dirección en caso que corresponda, por períodos subsiguientes a los doce meses. La normativa no establece cuál es el horizonte de revisión. Criterio del auditor.

Esta situación, se aplica también a las Revisiones sobre Estados Financieros² (NIC 1, párrafo 2 y RT 17, segunda parte, 1 - Alcance).

Actualmente, no hay discrepancia entre las disposiciones de la RT 32, 33 y 37, que adoptan la metodología dispuesta en las NIA 700, Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros; 570, Empresa en funcionamiento; 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. No se requiere que el auditor se expida sobre continuidad de la empresa, salvo que existan incertidumbres significativas. En este caso, deberá evaluarse el proceder de la Dirección al respecto. Las Figuras 7 y 8 esquematizan el accionar del auditor.

Sintetizando, si no existen incertidumbres no hay mención alguna, si existe una incertidumbre material y está adecuadamente revelada, se agrega un párrafo de énfasis y si existe incertidumbre material y no está adecuadamente revelada, se modifica la opinión.

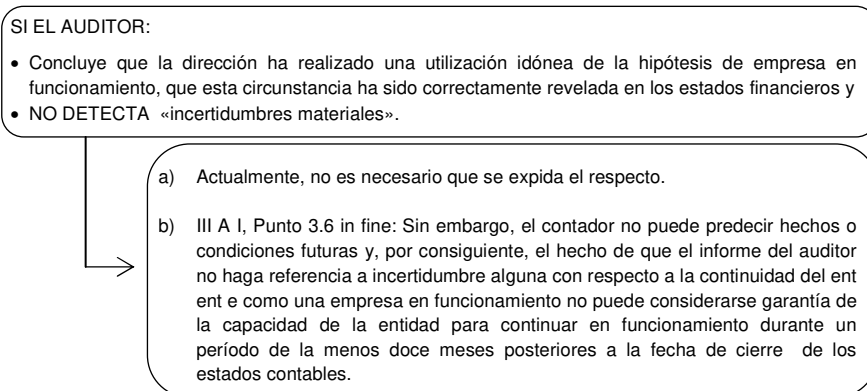


Figura 7. Empresa en funcionamiento. Situación actual. Utilización idónea de la hipótesis de empresa en marcha sin incertidumbres materiales

² La revisión sólo es posible aplicarla a períodos intermedios en Argentina.

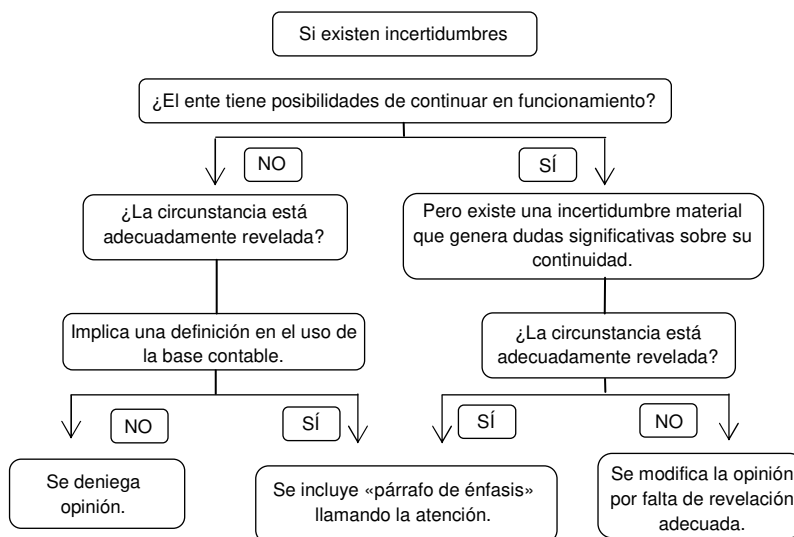


Figura 8. Empresa en funcionamiento. Situación actual. Incertidumbres materiales

A partir de la vigencia de la NIA 570 (revisada) del IASB en el ámbito internacional, el auditor debe referirse a la capacidad de la empresa para continuar en funcionamiento, incluyendo un párrafo específico “Empresa en funcionamiento” (ver Figura 3), a continuación del párrafo de “Fundamentos de la opinión...” en el que se expedirá sobre dos objetivos precisos de evaluación:

- Bases contables de la empresa en funcionamiento. En este apartado, el auditor deberá identificar la base contable utilizada y su conclusión acerca de la razonabilidad en el uso de la misma.
- Revelaciones sobre incertidumbres materiales identificadas. Como primera medida, el auditor deberá expresar si la Dirección ha detectado o no incertidumbres materiales y, en caso de existir, si han sido convenientemente reveladas (en nota a los Estados Financieros). Luego, concluir acerca de si de su tarea de revisión se han detectado. También, la norma requiere la aclaración referida a que ni la empresa ni el auditor pueden garantizar la continuidad de la empresa, aún si no existieran incertidumbres al respecto.

La utilización de Párrafo de Énfasis, resaltando la existencia de una incertidumbre material que ponga en riesgo la continuidad de la empresa, carece ya de sentido. La NIA 706 (revisada) en “A5” enuncia en qué casos resultan apropiados, por ejemplo, incertidumbres sobre un litigio, hechos ocurridos entre la fecha de cierre y la emisión del informe de auditoría o cambios en las políticas contables.

La NIA 701 (KAM), también conspira contra la utilización de este párrafo.

Si se niega la opinión o es adversa, implica la imposibilidad de concluir acerca de la continuidad de la empresa. En estos casos, no debe incluirse el párrafo.

¿Cómo debe proceder el auditor de acuerdo a las circunstancias con respecto al contenido del párrafo Empresa en Funcionamiento?:

- Si el auditor concluye que el uso de la Base Contable para la Elaboración del Estado Financiero (BCEF) “es apropiado y no detecta” incertidumbres materiales, deberá incluir en el párrafo:
 - Una explicación de las BCEF, en el marco de información financiera aplicable.
 - Declaración «... es apropiado...» el uso de BCEF.
 - Declaración de «...con base en la auditoría de los EF...» no haber identificado «incertidumbres materiales» que originen «dudas» sobre la continuidad.
 - Declaración acerca de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento (No garantía).
- Si el auditor concluye que el uso de Base Contable para la Elaboración del Estado Financiero (BCEF) “es apropiado y detecta” incertidumbres materiales, deberá incluir en el párrafo:
 - Lo apropiado acerca del uso de la BCEF.
 - Los EF revelan hechos o condiciones generadoras de dudas significativas y los planes de la dirección al respecto.
 - Los EF revelan claramente que existen incertidumbres materiales.

Ahora bien, la incidencia en la opinión dependerá de la correcta utilización o no de la base y de la adecuada -o no- revelación de las incertidumbres por parte de la Dirección.

Así las cosas, la incidencia en la opinión y su correlación con el párrafo de Empresa en Funcionamiento puede observarse en las Figuras 9 a 11:

- Uso adecuado de BCEF y revelación adecuada.
- La Dirección utiliza una Base Alternativa para la preparación de los Estados Financieros.

Un comentario específico merece el uso de una Base Contable Alternativa, como por ejemplo criterio de liquidación.

En este caso, si los criterios utilizados son adecuados, dependerá de la justificación que pueda hacer sobre ellos la Dirección, ajena a marcos normativos de referencia. La tarea de auditoría se limitará al análisis de la fundamentación, dado que carece de otro parámetro.

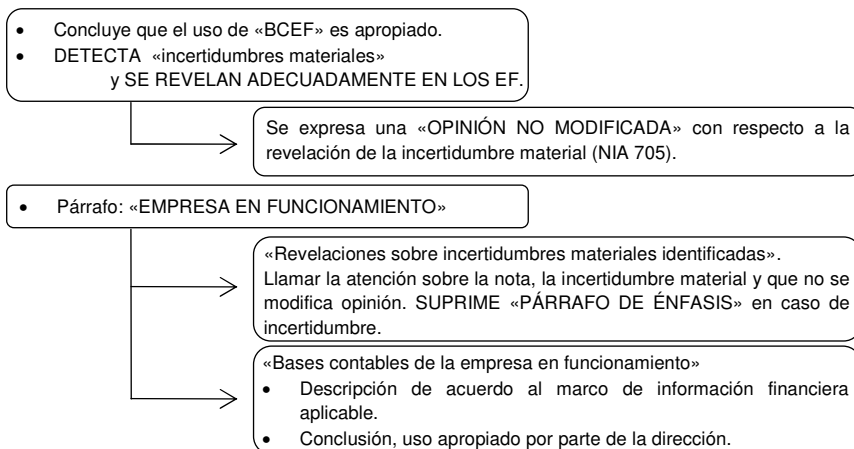


Figura 9. NIA 570 revisada. BCEF apropiada e incertidumbres adecuadamente reveladas

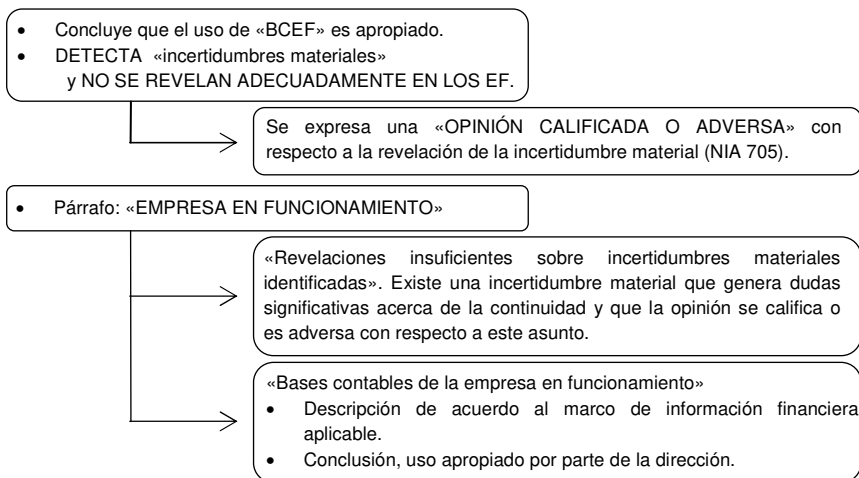


Figura 10. NIA 570 revisada. BCEF apropiada e incertidumbres no reveladas adecuadamente

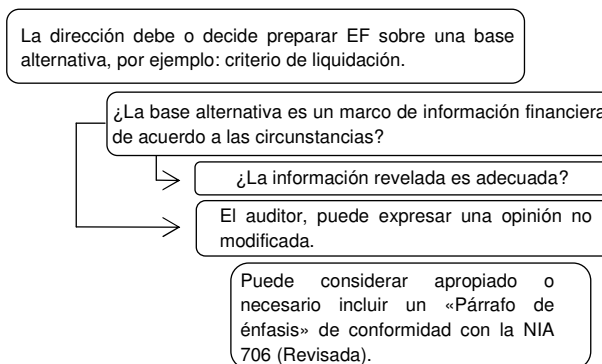


Figura 11. NIA 570 revisada. Uso de base alternativa

b) Cuestiones claves de auditoría

La NIA 701 requiere se incluya en el informe de auditoría una nueva sección donde deben detallarse las cuestiones clave de auditoría, denominadas en inglés *Key Audit Matters* (KAM). El objetivo de la incorporación de los KAM responde a los propósitos planteados por la IFAC (2013, p. 6), orientados a mejorar la percepción acerca de la calidad de la auditoría que tienen los usuarios de los estados financieros, favorecer el valor comunicativo del informe y dotarlo de mayor transparencia.

- Alcance

La NIA 701 solo se aplica a auditorías de juegos completos de estados financieros con propósitos generales. Por otra parte, su adopción obligatoria se limita exclusivamente a los entes que cotizan sus acciones o títulos de deuda en la bolsa y a aquellos que deban hacerlo en razón de disposiciones legales o regulaciones que así lo requieran.

Para las entidades que no resulten obligadas, se admite la posibilidad de que el auditor voluntariamente comunique los KAM. Este resulta un punto controvertido ya que existe un universo amplio de entidades que no hacen oferta pública, para las cuales quedará a discreción del auditor si se incorporan o no los KAM a su informe. Consideramos que esto no contribuye al logro de los objetivos propuestos con la NIA 701, sino que puede generar confusiones a los usuarios de los estados contables, por el hecho de que pueden encontrarse con entes que acompañan sus estados financieros con un informe de auditoría que detalla los KAM y otros que no lo hacen. Incluso podrían circular estados de un mismo ente, correspondientes a diferentes periodos, con distintos criterios en cuanto a la inclusión o no de los KAM junto con la opinión del auditor.

Por otra parte, cabe mencionar que la comunicación de las cuestiones clave de auditoría:

- no sustituye la información que debe revelar la dirección en los estados contables de acuerdo con el marco de información aplicable;
- no exime al auditor de emitir una opinión modificada si correspondiera;
- no exceptúa de informar si existiera incertidumbre sobre la capacidad del ente para continuar como empresa en marcha;
- no representa una opinión separada sobre cuestiones particulares.

- Determinación de los KAM

Primera consideración: los asuntos significativos que deben ser informados, dependen del juicio del profesional actuante, lo cual implica un componente subjetivo elevado en la selección de los KAM. A fin de determinar las cuestiones comunicadas a los responsables de la entidad que hayan requerido atención

significativa del auditor, el profesional debe juzgar la importancia de un asunto en el contexto en el que se considera, teniendo en cuenta factores cuantitativos y cualitativos, e identificando:

- las áreas de mayor riesgo;
- cuestiones de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo estimaciones contables con grado elevado de incertidumbre;
- hechos significativos que han tenido lugar durante el periodo.

Los KAM deben limitarse únicamente a cuestiones del periodo, incluso aunque se presenten estados financieros comparativos. No obstante, las cuestiones clave identificadas en periodos anteriores, pueden ser tenidas en cuenta para analizar si continúan siendo aspectos significativos en el ejercicio actual.

Por otra parte, si bien el número de KAM depende del tamaño y complejidad de la entidad, en cualquier caso es aconsejable que no sean una gran cantidad ya que, mencionar una larga lista de asuntos importantes, podría afectar la utilidad de la información transmitida. La norma indica que es poco probable que no exista al menos una cuestión clave de auditoría que informar, pero admite que en circunstancias concretas, como entidades que cotizan en bolsa con un número reducido de operaciones, es posible que se determine que no existen KAM.

Cabe destacar que es posible que los KAM se refieran a cuestiones que no necesariamente deben mencionarse en los estados contables como, por ejemplo, la implementación de un nuevo sistema de información.

El párrafo A29 de la NIA 701 dispone algunas consideraciones que pueden ser relevantes para definir los KAM:

- la importancia de la cuestión, para que los usuarios comprendan los estados contables en su conjunto;
- la naturaleza de la política contable relativa a la cuestión o la complejidad o subjetividad en la selección realizada por la dirección de una política adecuada en comparación con otras entidades del sector;
- la naturaleza e importancia relativa de incorrecciones corregidas y no corregidas vinculadas con el asunto;
- la magnitud de los recursos asignados para tratar la cuestión considerando, por ejemplo, la necesidad de contar con habilidades o conocimientos especializados o de efectuar consultas a terceros ajenos al equipo;
- las dificultades que se presentaron al aplicar los procedimientos de auditoría, para la evaluación de los resultados y la obtención de evidencia fiable;
- la gravedad de las deficiencias de control detectadas relacionadas;

- si la cuestión implicó varias consideraciones de auditoría distintas, pero relacionadas entre sí.

A este listado podemos agregar otros indicadores citados por la IFAC (2013, p. 99) que el auditor podría tener en cuenta para identificar los KAM, tales como: la complejidad de la industria en la que opera la entidad, los desarrollos económicos, contables, regulatorios u otros que sean significativos y las cuestiones sobre las que el auditor estimó necesario obtener confirmaciones escritas de la administración para soportar otra evidencia de auditoría.

- Cuestiones clave de auditoría en el informe de auditoría

Como puede observarse en la Figura 12, el nuevo informe de auditoría incluye un párrafo denominado “Cuestiones clave de auditoría”, que debe contener:

- una descripción de cada uno de los KAM identificados, que debe ser breve, equilibrada, evitando utilizar lenguaje muy técnico y la mención de información que la entidad no ha hecho pública;
- referencias a la información revelada en los estados financieros que guarda relación con los KAM;
- el motivo por el cual cada cuestión se considera que es clave, para lo cual el auditor deberá considerar la información que pueda ser relevante para los usuarios de los estados financieros;
- el modo en que cada asunto clave se ha tratado en la auditoría. El grado de detalle dependerá del juicio del auditor, pudiendo incluirse un resumen de los procedimientos aplicados y de los resultados obtenidos. En este punto, consideramos que puede ser complejo conseguir todos los objetivos pretendidos por la norma sobre informar estas cuestiones en forma breve y al mismo tiempo evitar el uso de terminología técnica. Lo que nos lleva a afirmar que resulta difícil imaginar de qué modo esta información podría resultar esclarecedora para los usuarios de los estados contables.

Los asuntos claves deben diferenciarse en esta sección mediante subtítulos, cuyo orden de presentación queda a criterio del auditor. Debe prestarse especial cuidado en su redacción para evitar dar la impresión de que la descripción constituye una opinión separada sobre una determinada cuestión.

Por otra parte, en caso de que se presente información comparativa, se debe incluir una afirmación que indique que los KAM se refieren únicamente al periodo actual.

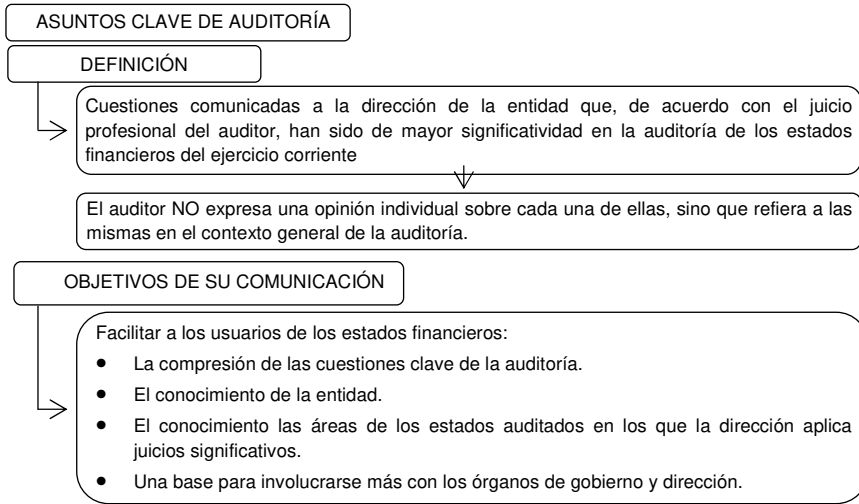


Figura 12. Asuntos clave de auditoría

- Vinculación de los KAM con la opinión del auditor y otros elementos del informe de auditoría

La Figura 13 esquematiza el tratamiento que se les debe dar a los KAM, según sea la opinión emitida por el auditor.

Cuando se presentan condiciones que pueden generar dudas sobre la capacidad del ente para continuar como empresa en marcha, debe incluirse el párrafo de “Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento” y los KAM que no guarden relación con dicha incertidumbre se mencionan en el apartado de cuestiones clave.

- Casos en los que una cuestión clave no se comunica en el informe de auditoría

La NIA 701 en su párrafo 14 dispone situaciones excepcionales en las que no corresponde hacer mención de una cuestión clave en el informe de auditoría:

- cuando disposiciones legales o reglamentarias prohíban que la dirección o el auditor revelen públicamente una cuestión;
- cuando el auditor determine que la cuestión no se debería informar porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo sobrepasarían los beneficios en el interés público que dicha comunicación tendría. Esta excepción debería darse en circunstancias extremadamente poco frecuentes y solo resulta aplicable si la entidad no ha revelado esta cuestión.

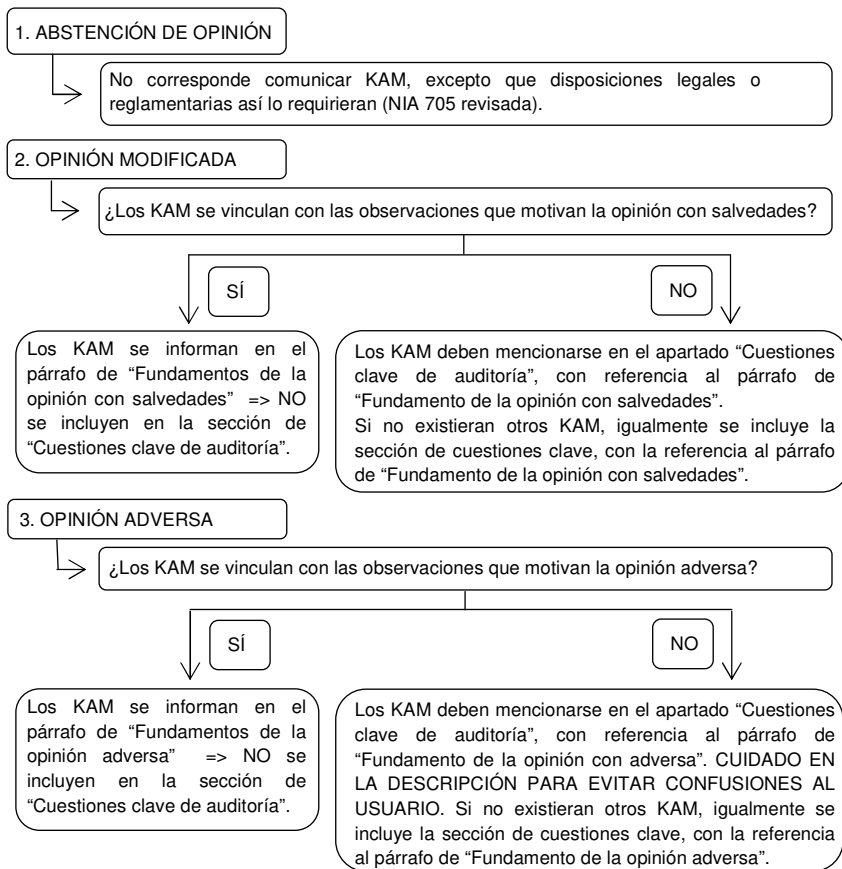


Figura 13. Vinculación de los KAM con la opinión del auditor

El apartado A54 de la NIA 701 señala que para identificar estas cuestiones sensibles el auditor debe analizar las circunstancias particulares del caso y que resulta de importancia la comunicación con la dirección y responsables de gobierno de la entidad para comprender su punto de vista sobre las consecuencias negativas que podría ocasionar comunicar el asunto clave y entender el motivo por el que no ha revelado la cuestión en los estados contables. Asimismo, deberá tener en cuenta el cumplimiento de los requerimientos éticos aplicables y si corresponde que el auditor comunique a la cuestión las autoridades pertinentes.

Consideramos que, en este punto, la norma resulta excesivamente laxa y no contribuye con los objetivos de transparencia y de revitalizar la confianza en el auditor independiente, pretendidos por la IFAC (2013, p. 20) con la inclusión de los asuntos importantes de auditoría. El hecho de que quede a discreción del auditor que ciertas cuestiones significativas no sean mencionadas en el informe, tiene un componente interpretativo y subjetivo elevado y encierra el riesgo de sesgos en la información revelada.

- Comunicación con los responsables de gobierno

El auditor debe comunicar a los responsables de gobierno los asuntos clave de auditoría identificados o bien, el hecho de que ha determinado que no hay KAM que se deban informar. Esta comunicación resulta relevante ya que permite a los responsables solicitar información adicional al auditor y evaluar si consideran conveniente incluir o modificar la información revelada en los estados contables.

- Documentación

La NIA 701 exige que el auditor documente las siguientes cuestiones:

- aquellas que han requerido una atención significativa y el fundamento por el cual ha considerado que es una cuestión clave o no;
- el motivo por el cual se ha determinado que no existen KAM que deben comunicarse en el informe o que los únicos aspectos clave son los que se vinculan con la opinión modificada o adversa, o con la incertidumbre en relación a la empresa en marcha;
- la causa por el que se ha considerado que una cuestión clave no es comunicada en el informe.

- Comentarios finales sobre el punto

Por último, no podemos dejar de referenciar el análisis realizado por la FACPCE (al cual referimos para no redundar) acerca del riesgo que implican estas revelaciones, con respecto al tipo penal definido por el Art. 156 del Código Penal Argentino -Violación del Secreto Profesional- al verse el auditor en la disyuntiva de tener que revelar un asunto clave de auditoría -por exigencia de las circunstancias y la significatividad del mismo- y no contar con el acuerdo del auditado.

c) Otra información. NIA 720 (revisada)

Como complemento de los nuevos y revisados estándares para los informes de auditoría, el IAASB ha publicado la NIA 720 revisada. Recordemos que esta norma refiere a las responsabilidades del auditor con respecto a la otra información, financiera o no, que acompaña los estados contables y el informe del auditor. Si bien la nueva redacción mantiene lo dispuesto por la norma anterior en cuanto que la opinión del auditor sobre los estados financieros no cubre la otra información, establece obligaciones que amplían los requerimientos y la participación del profesional en el tratamiento de la misma. Con esta modificación se pretende favorecer la transparencia sobre los documentos que las entidades hacen públicos junto con sus estados financieros.

La NIA 720 revisada requiere que el auditor considere la otra información, porque la existencia de una incongruencia material entre la misma y los estados contables o con el conocimiento adquirido durante la auditoría, puede indicar que existe una incorrección material en los estados financieros o en la otra información. En consecuencia, el cumplimiento de los requerimientos incorporados tras las revisiones, pueden significar una carga adicional para al auditor debido a la necesidad de aplicar otros procedimientos.

Como puede apreciarse en la Figura 3, otra modificación de importancia de esta norma tiene que ver con la incorporación de la sección "Otra información" en el informe de auditoría en los siguientes casos:

- Si a la fecha del informe de auditoría, el auditor hubiera obtenido la otra información, o esperara hacerlo, en auditoría de estados financieros de entes que cotizan.
- Cuando se trate de una auditoría a una entidad que no hace oferta pública de sus acciones o títulos y el auditor ha obtenido toda o parte de la otra información a la fecha del informe.

Este apartado debe contener lo siguiente: declaración de la responsabilidad de la dirección en la elaboración de la otra información; identificación de la otra información obtenida por el auditor antes de la fecha del informe y de la otra información que se espera obtener luego (para entes que cotizan); declaración de que el auditor no expresa una opinión ni conclusión que proporcione grado de seguridad sobre la otra información; descripción de la responsabilidad del auditor en relación a la otra información; declaración indicando que no hay nada que manifestar en relación a la otra información, o de que la otra información no ha sido corregida (si se detectara una incorrección material).

5. Modificaciones destacadas, análisis crítico

No existen dudas acerca de los objetivos perseguidos por las modificaciones al juego de normas analizado. Sin embargo, se presentan algunas cuestiones que implican al menos reflexiones críticas sobre el tema dado que, si bien sus contenidos fueron analizados en la etapa de consulta, subsisten según nuestro criterio algunos interrogantes.

El primer punto de análisis consiste en que el informe del auditor independiente versa los estados financieros de una entidad, por ende, para comprender el informe, el lector primero debe comprender el estado financiero. Ahora bien... ¿el usuario realmente comprende el Estado Financiero?

La pregunta aparece como pueril, si se trata de ámbitos de aplicación donde estas exigencias sólo se aplican a empresas que hacen oferta pública de valores (o interés público o empresas cotizadas, para armonizar con la terminología de las NIA). Se entiende que el nivel de usuarios -suponiendo que está claro quiénes son, por ejemplo, accionistas con participación relevante o

grupos de inversión- comprende los estados financieros, de por sí extensos y con elevado grado de complejidad bajo NIIF y, por ende, el informe del auditor independiente.

Nos quedan dudas con respecto al pequeño u ocasional inversor, no generalizado en Argentina, pero sí en otras latitudes. ¿Comprende actualmente el contenido del informe? ¿Comprenderá el contenido de un nuevo informe sin dudas más complejo?

Sólo basta pensar en los KAM. Su comprensión requiere un grado de abstracción y conocer claramente cual la diferencia entre ellos y un hecho que implique una modificación de la opinión, o un Párrafo de Énfasis u Otras Cuestiones.

¿Qué circunstancia determinó que no resulte una modificación? No es sencillo para el lector no experimentado asimilarlo, y puede presentar dudas razonables para el experimentado. La pregunta incisiva en este punto es... ¿qué sentido tiene revelar una circunstancia si está resuelta y no tuvo efectos?

Un segundo punto de análisis radica en preguntarse quién debe revelar ciertos hechos, ¿el ente a través de su estado financiero o el auditor a través de su informe? Por ejemplo, alguna cuestión de control interno que debió ser mencionada como KAM, o un proceso de alta complejidad o incluso secreto que dificulta su revisión por parte del auditor.

En las cuestiones planteadas, entendemos que la revelación debería ser por parte del ente, forzando las nuevas normas a que el auditor invada jurisdicciones, o actúe en defecto de quién debería hacerlo.

El tercer punto de análisis se plantea con la siguiente pregunta: ¿qué estructura administrativa requiere una organización para posibilitar la aplicación de las nuevas normas? Nuevamente, no caben dudas sobre las posibilidades de las empresas cotizadas. Sí dudamos sobre la posibilidad de su aplicación efectiva en pequeños entes. En nuestro país, muchas empresas obligadas a presentar estados financieros auditados son pequeñas y con estructuras administrativas que, si bien pueden resultar acordes a sus necesidades, difícilmente puedan hacer frente a requerimientos de un servicio que aparece a nuestro criterio sobredimensionado.

El último punto a analizar sobre los KAM tiene que ver con el riesgo de auditoría. En efecto, en 4.2.b nos hemos referido en extenso sobre la laxitud de la NIA 701 con respecto a que el auditor considere no revelar asuntos importantes de auditoría, cuando el efecto negativo de hacerlo, no guarda relación con los beneficios que proporciona informarlos.

Dado que ya lo hemos comentado, solo pondremos énfasis en la prueba que debe reunir. En el momento de tomar la decisión de no informar, el auditor no solo debe estar absolutamente persuadido de su proceder, sino contar en sus papeles de trabajo con evidencia -que reúna estatus de prueba- suficiente como para justificar su actitud en caso de controversia, teniendo en cuenta el alto contenido de subjetividad comprometido en la decisión y fundamentalmente, el hecho que probar actitudes (léase intenciones) es en circunstancias, sumamente complejo.

¿Qué sucede con los pequeños estudios en Argentina? Habitualmente, la función de auditor es una más dentro del abanico de servicios que se presta al cliente. Sin dudas representa una carga adicional de tareas, en cuanto a

procedimientos y documentación del proceso, sin que se vislumbre con claridad cuál es el valor agregado en este caso.

Por otra parte, no deja de crear un cierto conflicto con el cliente -a este nivel de empresas- revelar, por ejemplo, cuestiones que ameritaron un KAM o una incertidumbre material sobre la posibilidad de la empresa de continuar en marcha, particularmente, en momentos especiales de la economía, donde esta circunstancia es generalizada.

Nuevamente por último, entendemos que no tiene solución la disyuntiva que se suscita entre la revelación de un asunto clave de auditoría sin el consentimiento del auditado (conflicto con el secreto profesional) y el silencio comprometedor, si no se viola el secreto.

6. Conclusiones

Los comentarios incluidos en las críticas que anteceden, anticipan nuestras conclusiones sobre las reformas analizadas.

No caben dudas acerca de los objetivos perseguidos por IFAC al momento de impulsar las modificaciones descritas en los apartados anteriores. Sí nos caben dudas, acerca de los resultados finales de su aplicación.

Parece de complejidad manejable por aquellos entes que hacen oferta pública y al alcance de los estudios de auditoría que deben emitir los informes requeridos bajo estas condiciones. No así, para la generalidad de las empresas que en nuestro país están obligadas a presentar estados financieros auditados, incrementando, además, innecesariamente la complejidad de interpretación para sus lectores.

Por otra parte, es joven aún la aplicación de la RT 37 FACPCE con su abanico de servicios como para introducir un cambio radical, que implica una adecuación importante en estudios de pequeña envergadura, distante de las posibilidades de aplicación de los certificados.

La difusión y la capacitación, son un requisito esencial para mitigar efectos no deseados en este nivel de usuarios.

El tiempo y la experiencia darán la última palabra.

Bibliografía

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. (2017, marzo). *Circular de Adopción*, (1). Recuperado de http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=105

Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) (2017, marzo). *Circular de Adopción*, (2). Recuperado de http://www.facpce.org.ar:8080/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=105

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2016). *Norma Internacional de Auditoría 700. Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría*

- sobre los estados financieros. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/Temp/20170717055635.pdf>
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2016). *Norma Internacional de Auditoría 701. Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente*. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/Temp/20170213011225.pdf>
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. (2016). *Norma Internacional de Auditoría 720 (revisada). Responsabilidad del auditor con respecto a otra información*. Recuperado de <http://www.icac.meh.es/Normativa/Auditoria/ficha.aspx?hid=228>
- International Federation of Accountants. (2013). *Borrador para discusión pública. Información sobre los Estados Financieros Auditados: Normas Internacionales de Auditoría (NIA) Propuestas Nuevas y Revisadas*. Recuperado de <https://www.ifac.org/system/files/uploads/Trans/Complete%20ED%20Reportin%20on%20Audited%20Financial%20Statementsesp-final.pdf>
- International Federation of Accountants. (2015). *International Standard on Auditing 701. Communicating key audit matters in the independent auditor's report*. Recuperado de https://www.iasb.org/system/files/publications/files/ISA-701_2.pdf
- International Federation of Accountants. (2015). *International Standard on Auditing (ISA) 720 (Revised). The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information*. Recuperado de <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-720-revised-auditor-s-responsibilities--0>