

Trabajo Monográfico presentado ante la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la Universidad de la República, para la obtención del título de Contador Público - Plan 1990

CAMBIOS RECIENTES EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

Informes de auditoría y comunicación de deficiencias de control interno.

DANIELA COURDIN NAVILIAT
FLORENCIA ESTEVES SEGREDO
VERÓNICA GONZÁLEZ MARIJANOVIC

TUTOR: CR. GONZALO SILVA

Montevideo, Uruguay
Marzo de 2009

AGRADECIMIENTOS

Agradecemos a nuestras familias y amigos por su paciencia, y por su apoyo incondicional a lo largo de nuestra carrera.

También al Cr. Gonzalo Silva por su colaboración y asesoramiento a lo largo de la elaboración de este trabajo, así como a todos los entrevistados por su disposición al momento de concretar las entrevistas.

ABSTRACT

El objetivo del presente Trabajo de Investigación Monográfica consiste en identificar y analizar los cambios recientes en las Normas Internacionales de Auditoría que la Federación Internacional de Contadores ha venido realizando en los últimos años, y las razones que motivaron dichos cambios. Particularmente, nuestro estudio se enfoca en las normas referentes a informes de auditoría y a comunicación de deficiencias de control interno.

La metodología de trabajo se basa en la recopilación de información relativa a los cambios en las normas, el estudio e interpretación de las mismas y la realización de entrevistas a profesionales expertos en la materia, con el fin de determinar el impacto de las normas analizadas en nuestro país.

Finalmente, presentamos las conclusiones que surgen del trabajo realizado. Nuestra visión es que los cambios recientes en las Normas Internacionales de Auditoría resultan en un aporte significativo a la profesión debido a que la aplicación de las nuevas normas otorgará una mayor claridad en cuanto al trabajo del auditor, sus responsabilidades y el resultado de su labor profesional.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	8
1. CONCEPTOS FUNDAMENTALES RELATIVOS A LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS	11
1.1. Principales definiciones	11
1.2. Control interno y auditoría	18
1.3. Proceso de auditoría	22
2. ORGANISMOS REGULADORES Y NORMATIVA EN MATERIA DE AUDITORÍA	30
2.1. Organismos reguladores.....	30
2.1.1. Federación Internacional de Contadores	30
2.1.2. Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento	31
2.1.3. Consejo de Supervisión del Interés Público	32
2.1.4. Junta de Supervisión de Contabilidad de Compañías Públicas.....	32
2.1.5. Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay	33
2.2. Normativa en materia de auditoría.....	33
2.2.1. Normas Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados de IFAC.....	34
2.2.2. Pronunciamientos del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay	34
3. PROCESO DE REVISIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA	37
3.1. Introducción	37
3.2. Nueva estructura de las Normas Internacionales de Auditoría	38
3.3. Proceso de desarrollo de las Normas Internacionales de Auditoría.....	40
3.4. Estado actual de avance del proyecto.....	41
3.5. Normas Internacionales de Auditoría que surgen del Proyecto Claridad	42
3.5.1. Principales cambios introducidos en las Normas Internacionales de Auditoría revisadas y reformuladas.....	47
3.5.2. Fundamento de la elección de las normas a analizar en los siguientes capítulos.....	81
4. FORMACIÓN DE LA OPINIÓN DE AUDITORÍA E INFORME SOBRE ESTADOS FINANCIEROS (Norma Internacional de Auditoría 700)	83
4.1. Alcance y objetivos del auditor.....	83
4.2. Requisitos que debe cumplir el auditor para formar una opinión de auditoría	84
4.3. Forma y contenido del informe de auditoría	86
4.4. Información complementaria presentada junto a los estados financieros	90

5. MODIFICACIONES A LA OPINIÓN EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE (Norma Internacional de Auditoría 705)	92
5.1. Introducción	92
5.1.1. Fundamentos para la revisión de la NIA 701	93
5.1.2. Cambios comunes a las NIA 705 y 706	93
5.2. Alcance de la NIA 705 y principales definiciones	94
5.3. Circunstancias en las que se requiere una modificación a la opinión del auditor... 97	
5.3.1. Naturaleza de los errores materiales.....	97
5.3.1.1. Selección de políticas contables apropiadas.....	97
5.3.1.2. Aplicación de las políticas contables seleccionadas	98
5.3.1.3. Revelaciones en los estados financieros adecuadas	98
5.3.2. Incapacidad de obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada	99
5.4. Determinación del tipo de opinión modificada	100
5.4.1. Opinión con salvedad	100
5.4.2. Opinión adversa.....	100
5.4.3. Abstención de opinión.....	100
5.4.4. Análisis comparativo con la NIA 701	102
5.5. Consecuencias que surgen de la imposibilidad de obtener apropiada evidencia de auditoría suficiente a causa de una limitación impuesta por la administración posteriormente a la aceptación del compromiso por parte del auditor.....	103
5.6. Otras consideraciones relativas a una opinión adversa o a una abstención de opinión	106
5.7. Contenido y forma del informe del auditor cuando la opinión es modificada.....	107
5.7.1. Párrafo que contiene los fundamentos de la opinión modificada.....	107
5.7.2. Párrafo de opinión	109
5.7.2.1. Opinión con salvedad	109
5.7.2.2. Opinión adversa.....	110
5.7.2.3. Abstención de opinión.....	110
5.7.3. Descripción de la responsabilidad del auditor cuando el mismo expresa una opinión con salvedad o una opinión adversa.....	111
5.7.4. Descripción de la responsabilidad del auditor cuando el mismo se abstiene de expresar una opinión.....	111
5.8. Comunicación a los encargados del gobierno corporativo	111
5.9. Resumen del capítulo	112
6. PÁRRAFOS DE ÉNFASIS DE ASUNTO Y PÁRRAFOS DE OTROS ASUNTOS EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE (Norma Internacional de Auditoría 706)	114
6.1. Introducción	114
6.2. Párrafo de énfasis de asunto	115
6.3. Forma y contenido del párrafo de énfasis de asunto	119
6.4. Párrafo de otros asuntos	120
6.5. Forma y contenido del párrafo de otros asuntos	123
6.6. Comunicación a los encargados del gobierno corporativo	124

6.7. Resumen del capítulo	124
7. INFORMACIÓN COMPARATIVA EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS (Norma Internacional de Auditoría 710)	126
7.1. Introducción	126
7.2. Información comparativa: principales definiciones y objetivos del auditor	128
7.3. Procedimientos de auditoría a realizar sobre información comparativa	129
7.4. Informe de auditoría bajo el enfoque de cifras correspondientes	131
7.5. Informe de auditoría bajo el enfoque de estados financieros comparativos	135
7.6. Resumen del capítulo	138
8. COMUNICACIÓN DE DEFICIENCIAS DE CONTROL INTERNO A LOS ENCARGADOS DEL GOBIERNO CORPORATIVO Y A LA ADMINISTRACIÓN (Norma Internacional de Auditoría 265)	139
8.1. Introducción	139
8.2. Objetivos y alcance de la NIA 265	141
8.3. Identificación de las deficiencias de control interno	142
8.4. Comunicación de deficiencias de control interno	144
8.4.1. Comunicación de deficiencias identificadas a la administración	144
8.4.2. Comunicación de deficiencias significativas a los encargados del gobierno corporativo	145
8.4.3. Contenido de la comunicación escrita sobre deficiencias significativas.....	147
8.5. Cambios introducidos en la nueva versión de la NIA 265 aprobada por el IAASB en diciembre de 2008	148
8.6. Resumen del capítulo	151
9. TRABAJO DE CAMPO: IMPACTO EN LA PROFESIÓN DE LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA.....	152
10. CONCLUSIONES.....	161
BIBLIOGRAFÍA	165
ANEXO A: Informe del auditor independiente con opinión limpia preparado de acuerdo a un marco de referencia de presentación razonable	167
ANEXO B: Informe del auditor independiente con opinión limpia preparado de acuerdo a un marco de referencia de cumplimiento.....	169
ANEXO C: Informe del auditor independiente que contiene una opinión con salvedad debido a un error material en los estados financieros.....	171
ANEXO D: Informe del auditor independiente que contiene una opinión adversa debido a un error material en los estados financieros.....	173

Índice

ANEXO E: Informe del auditor independiente que contiene una opinión con salvedad debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada	176
ANEXO F: Informe del auditor independiente que contiene una abstención de opinión debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre un solo elemento de los estados financieros	179
ANEXO G: Informe del auditor independiente que contiene una abstención de opinión debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre múltiples elementos de los estados financieros	181
ANEXO H: Informe del auditor independiente que contiene un párrafo de énfasis de asunto.....	183
ANEXO I: Informe del auditor independiente bajo el enfoque de cifras correspondientes cuando la opinión de auditoría del período anterior fue modificada y el efecto sobre el período actual es material.....	186
ANEXO J: Informe del auditor independiente bajo el enfoque de cifras correspondientes cuando la opinión de auditoría del período anterior fue modificada y el efecto sobre el período actual no es material.....	188
ANEXO K: Informe del auditor independiente bajo el enfoque de cifras correspondientes cuando los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor.....	190
ANEXO L: Informe del auditor independiente bajo el enfoque de estados financieros comparativos.....	192

INTRODUCCIÓN

Presentación del tema y alcance del trabajo

En un mundo cada vez más globalizado, es fundamental la existencia de normas uniformes y de alta calidad, que sean aceptadas mundialmente y que permitan a los diversos usuarios de la información contar con información confiable, transparente y comparable. En este sentido, la Federación Internacional de Contadores (IFAC, siglas en inglés), a través del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB, siglas en inglés) inició en el año 2003, un proyecto de mejora de las Normas Internacionales de Auditoría, buscando que las mismas sean más entendibles, claras y consistentes entre sí, y que se logre la convergencia internacional hacia las mismas. Este proyecto culminará con la revisión y reformulación de treinta y seis Normas Internacionales de Auditoría que entrarán en vigencia para auditorías de ejercicios iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009.

El presente trabajo de investigación monográfica busca mostrar la evolución de las Normas Internacionales de Auditoría, los cambios que han sufrido, y las razones que han motivado dichos cambios. En particular, centramos nuestro análisis en las normas referentes a informes de auditoría y a comunicación de deficiencias de control interno.

Objetivos del trabajo

Los objetivos que persigue el presente trabajo de investigación monográfica son los siguientes:

- Identificar, analizar y promover los principales cambios recientes en las Normas Internacionales de Auditoría.
- Estudiar la práctica profesional de auditoría en la realidad uruguaya y el impacto de los cambios introducidos por el nuevo proyecto de IFAC, en relación a informes de auditoría y a comunicación de deficiencias de control interno.
- Identificar y analizar el grado de cumplimiento de las normas profesionales relacionadas con la emisión de informes de auditoría.

Enfoque metodológico

El trabajo se basa principalmente en la recopilación de información bibliográfica y de documentos relativos al proyecto de revisión y reformulación de las Normas Internacionales de Auditoría, en el estudio e interpretación de los distintos borradores de las normas que se fueron publicando en el correr de este proyecto, así como en la realización de entrevistas a profesionales en la materia. En base al análisis realizado, arribamos a una serie de conclusiones que se presentan al final de este trabajo.

Nos parece adecuado destacar que nuestro trabajo de investigación se elaboró en forma paralela al desarrollo de la etapa final del proyecto de revisión y reformulación de las Normas Internacionales de Auditoría. Por este motivo, algunas normas fueron modificadas posteriormente a la fecha en que realizamos nuestro análisis, lo que implicó volver a estudiar la nueva versión de forma de identificar los cambios respecto a la versión anterior.

Estructura

En el primer y segundo capítulo, nos parece importante definir los principales conceptos relacionados a la auditoría de estados financieros, que serán manejados a lo largo del trabajo, así como los principales organismos reguladores en materia de auditoría y las normas que éstos emiten.

En el tercer capítulo, exponemos la evolución del proyecto iniciado por IFAC y un análisis de los principales cambios introducidos en las Normas Internacionales de Auditoría que fueron revisadas.

En los capítulos cuatro, cinco, seis, siete y ocho realizamos un análisis de las Normas Internacionales de Auditoría 700 (Formación de la opinión e informe sobre estados financieros), 705 (Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente), 706 (Párrafos de énfasis de asunto y párrafos de otros asuntos en el informe del auditor independiente), 710 (Información comparativa - cifras correspondientes y estados financieros comparativos) y 265 (Comunicación de deficiencias de control interno). Al final

Introducción

de cada uno de estos capítulos incluimos un resumen con los aspectos relevantes y principales cambios introducidos por las normas analizadas.

En el noveno capítulo exponemos el cuestionario utilizado en las entrevistas y un resumen de las respuestas recibidas.

En el último capítulo detallamos las conclusiones a las cuales arribamos como consecuencia del análisis conjunto de la información recabada.

Al final del trabajo incluimos anexos con modelos de informes de auditoría extraídos de las nuevas versiones de las Normas Internacionales de Auditoría 700, 705, 706 y 710.

1. CONCEPTOS FUNDAMENTALES RELATIVOS A LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

A continuación definimos algunos conceptos que consideramos relevantes para la interpretación del presente trabajo.

1.1. Principales definiciones

1.1.1. Definición de auditoría

Si bien existen diversos tipos de auditoría, generalmente se asocia este concepto con el de auditoría de estados financieros, el cual desarrollamos a continuación.

De acuerdo a IFAC, el objetivo de una auditoría de estados financieros es “facultar al auditor para expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia de información financiera aplicable”¹.

Enrique Fowler Newton define a la auditoría de estados financieros como “el examen de éstos por parte de un profesional independiente, con el propósito de dictaminar si fueron preparados de acuerdo con ciertas normas contables”².

De estas definiciones se desprende que la auditoría de estados financieros consiste en realizar un examen de los mismos con el objetivo de emitir una opinión acerca de si la realidad económica y financiera de la entidad auditada es presentada en forma razonable de acuerdo a un marco de referencia de información financiera determinado. Con la auditoría se pretende dar confiabilidad a los usuarios de los estados financieros.

A continuación presentamos los distintos conceptos que surgen de la definición de auditoría.

¹ IFAC, Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos técnicos, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006, p. 27.

² Fowler Newton, Enrique, Cuestiones fundamentales de auditoría, Ediciones Macchi, 2º Edición, 1993, p. 10.

a. Objetivo

Como expusimos anteriormente, el objetivo de la auditoría es emitir una opinión acerca de un determinado objeto.

b. Objeto

El objeto de la auditoría es aquello sobre lo cual se va a emitir una opinión. En el caso de la auditoría de estados financieros, el objeto son los estados financieros de una entidad. Según las normas contables adecuadas en Uruguay, un juego completo de estados financieros comprende estado de situación patrimonial, estado de resultados, estado de flujos de efectivo, estado de evolución al patrimonio, anexos y notas a los estados financieros.

No es objeto de la auditoría de estados financieros la evaluación de los controles internos relacionados con la confiabilidad de la información financiera, ni tampoco la realización de pruebas sustantivas sobre saldos y transacciones para opinar sobre la efectividad de dichos controles.

c. Sujeto

Es quien realiza la auditoría de estados financieros, quien tiene la responsabilidad final por la opinión emitida en el dictamen de auditoría. El auditor debe reunir ciertas características personales: profesional universitario con título de Contador Público o equivalente, independencia, integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad, conducta profesional y experiencia en la materia.

En auditoría de estados financieros es un requisito esencial la independencia del auditor, ya que uno de los objetivos de la auditoría es otorgar a los usuarios confiabilidad en la información contable. Según Fowler Newton, “la independencia de criterio supone la actuación imparcial y objetiva tanto en el examen de información contable de que se trate (...) como en la preparación del correspondiente informe”³. El auditor debe actuar con

³ Fowler Newton, Enrique, Cuestiones fundamentales de auditoría, Ediciones Macchi, 2º Edición, 1993, p. 88.

integridad, ser objetivo y ejercer escepticismo profesional. La opinión emitida no debe verse influenciada por aspectos que comprometan su juicio profesional.

De acuerdo a la Norma Internacional de Auditoría (NIA) 200, “una actitud de escepticismo profesional significa que el auditor hace una evaluación crítica, con una mentalidad cuestionante, de la validez de la evidencia de auditoría obtenida y está alerta a evidencia de auditoría que contradiga o ponga en duda la confiabilidad de los documentos y respuestas a averiguaciones y otra información obtenida de la administración y de los encargados del gobierno corporativo”.⁴

d. Acción

Es el examen de la información contable, los procedimientos de auditoría que se deben realizar con el fin de obtener evidencia suficiente y apropiada que respalde la opinión de auditoría.

e. Sensor

La información contable debe estar presentada de acuerdo a un determinado marco de referencia de información financiera, por ejemplo normas contables adecuadas en Uruguay.

f. Seguridad razonable

No es posible obtener una seguridad absoluta acerca de si los estados financieros reflejan la realidad económica y financiera de la entidad auditada. Esto se debe a que en una auditoría existen limitaciones inherentes que afectan la capacidad del auditor para detectar representaciones erróneas de importancia relativa. Estas limitaciones se deben al alcance y extensión de los procedimientos de auditoría realizados, a las limitaciones inherentes del control interno tal como la posibilidad que exista fraude por parte de la administración, y al uso de estimaciones contables, entre otros.

⁴ NIA 200, Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros, vigente para auditorías de estados financieros para períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2005, párrafo 16.

g. Alcance de una auditoría

El alcance de una auditoría se refiere a los procedimientos de auditoría que, a juicio del auditor, se consideran apropiados en las circunstancias para lograr el objetivo de auditoría.

La NIA 200 establece que “el auditor no deberá manifestar cumplimiento con normas internacionales de auditoría, a menos que haya cumplido totalmente con todas las NIA relevantes a la auditoría”⁵.

1.1.2. Riesgo de auditoría

Tal como expresamos anteriormente, el auditor busca obtener seguridad razonable sobre si los estados financieros están presentados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera que sea aplicable.

El concepto de seguridad razonable reconoce que hay un riesgo, y ese riesgo es que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada, es decir que opine que los estados financieros presentan razonablemente la realidad económica y financiera de la entidad, cuando esto no es así. Por este motivo, el auditor busca reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

El riesgo de auditoría está compuesto por:

- Riesgo inherente
- Riesgo de control
- Riesgo de detección

Riesgo inherente: es aquél riesgo relacionado con la propia operativa de la entidad, el mercado en el cual opera, su entorno, y con la naturaleza del tipo de cuenta o transacción (por ejemplo los saldos de cuenta que implican estimaciones contables tienen un mayor riesgo inherente que los saldos de cuenta que surgen de datos objetivos).

⁵ NIA 200, Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros, vigente para auditorías de estados financieros para períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2005, párrafo 14.

Riesgo de control: es el riesgo de que los errores no sean detectados o prevenidos por el sistema de control interno de la entidad. Debido a las limitaciones inherentes del control interno, siempre existirá un riesgo de control.

Riesgo de detección: consiste en el riesgo de que a través de los procedimientos de auditoría realizados, no se detecten errores de importancia relativa. Este riesgo no puede reducirse a cero ya que por la naturaleza de los procedimientos de auditoría, el auditor no examina toda la documentación ni todas las transacciones o saldos contables.

El riesgo inherente y el riesgo de control son riesgos de la entidad, y por lo tanto no pueden ser controlados por el auditor. El único riesgo que puede ser controlado por el auditor es el riesgo de detección, el cual es una función de la efectividad de los procedimientos de auditoría y de su aplicación por parte del auditor.

El riesgo de detección nunca se reduce a cero, y esto es a causa de la posibilidad de que un auditor seleccione un procedimiento de auditoría inapropiado, aplique mal un procedimiento de auditoría apropiado, o malinterprete los resultados de auditoría. Si bien estos factores existen, los mismos pueden ser manejados por el auditor para tratar de reducir el riesgo de detección en la mayor medida posible. Por lo tanto, el auditor busca disminuir el riesgo de detección por ejemplo seleccionando adecuados y eficaces procedimientos de auditoría, así como también ampliando el alcance de las pruebas.

Para un nivel dado de riesgo de auditoría, el nivel aceptable de riesgo de detección está inversamente relacionado con la evaluación de los riesgos inherente y de control. Mientras mayores sean los riesgos de control e inherente conjuntamente, menor será el riesgo de detección que puede aceptarse.

1.1.3. Importancia relativa

Existe una relación inversa entre la importancia relativa y el riesgo de auditoría: mientras más alto el nivel de importancia relativa, más bajo el riesgo de auditoría y viceversa.

Dada esta relación, nos parece necesario definir este último concepto, el cual está desarrollado en la NIA 320. Esta NIA establece que “la información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros”⁶.

La evaluación de si un asunto es de importancia relativa o no, depende del juicio profesional del auditor.

1.1.4. Representación errónea

La NIA 450⁷, define la expresión “representación errónea” como una diferencia entre el monto, clasificación, presentación o revelación de un elemento de un estado financiero y el monto, clasificación, presentación o revelación que es requerido para dicho elemento para que el mismo cumpla con el marco de referencia de información financiera aplicable. Una representación errónea puede surgir de fraude o error.

El fraude es “un acto intencional de una o más personas de la administración, los encargados del gobierno corporativo, empleados o terceros, que implica el uso de engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal”⁸.

Por otra parte, el IAASB define el término error como “una representación errónea no intencional en los estados financieros, incluyendo la omisión de una cantidad o una revelación”⁹.

⁶ NIA 320, Importancia relativa de la auditoría, vigente para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004, párrafo 3.

⁷ NIA 450, Evaluación de errores identificados durante la auditoría, vigente para auditorías iniciadas en o después del 15 de diciembre de 2009, párrafo 4.

⁸ IFAC, Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos técnicos, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006, p. 36.

⁹ IFAC, Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos técnicos, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006, p. 34.

1.1.5. Evidencia de auditoría

La evidencia de auditoría se refiere a “toda la información que usa el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión de auditoría. La evidencia de auditoría incluye la información contenida en los registros contables que fundamentan los estados financieros y otra información”¹⁰. El auditor debe obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría para concluir que los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. La cantidad de evidencia que se necesita depende del riesgo de que la información esté representada de una manera errónea de importancia relativa y de su calidad. A mayor riesgo, es probable que se requiera más evidencia, y a mejor calidad de la misma, menos evidencia puede ser requerida.

1.1.6. Responsabilidad del auditor

Es importante dejar claro cuál es la responsabilidad del auditor, ya que muchas veces hay dudas o confusión con respecto a este tema, cuando la administración piensa que la contratación de una auditoría los releva de sus obligaciones. El auditor es responsable por la opinión que emite sobre los estados financieros.

La responsabilidad por la preparación y presentación de los mismos, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera que sea aplicable, es de la administración de la entidad. De acuerdo a la NIA 200, “esta responsabilidad incluye:

- Diseñar, implementar y mantener un control interno relevante a la preparación y presentación de estados financieros que estén libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debido a fraude o error.
- Seleccionar y aplicar políticas contables apropiadas.

¹⁰ IFAC, Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos técnicos, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006, p. 35

- Hacer estimaciones contables que sean razonables en las circunstancias”¹¹.

La responsabilidad del auditor puede ser considerada desde los siguientes puntos de vista:

- Responsabilidad profesional: se refiere a que el auditor es responsable por realizar su trabajo correctamente, aplicando las normas en materia de auditoría establecidas por la profesión, tanto a nivel nacional como internacional. Una consecuencia de no cumplir con la responsabilidad profesional en nuestro país podría ser la suspensión o exclusión del Registro de Auditores del Banco Central del Uruguay.
- Responsabilidad económica: se vincula a las indemnizaciones que debería realizar el auditor a terceros si éstos se consideraran perjudicados por su accionar, por ejemplo por la emisión de una opinión inapropiada. Este tipo de responsabilidad se ejerce a través de la aplicación de leyes civiles, siempre que se compruebe que no existió dolo o fraude por parte del auditor, porque si así fuera se podrían plantear acciones a nivel de la justicia penal, pudiendo surgir consecuencias personales, patrimoniales o profesionales.

Por último nos parece importante destacar, ya que muchas veces esto es lo esperado por los usuarios de la información, que el auditor no es responsable por la detección de todos los fraudes. Sí es responsable de informar aquellos fraudes y errores que surgen de los procedimientos de auditoría aplicados.

1.2. Control interno y auditoría

El riesgo de auditoría, definido en la sección 1.1.2., es que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada. Uno de sus componentes es el riesgo de control, entendiéndose este como el riesgo de que existan errores que no sean detectados o prevenidos por el sistema de control interno de la entidad.

¹¹ NIA 200, Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros, vigente para auditorías de estados financieros para períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2005, párrafo 36.

La Norma Internacional de Auditoría 315¹² establece que el auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o a error, mediante el entendimiento de la entidad y su ambiente, incluido el control interno de la entidad, que sea suficiente para diseñar y desempeñar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. El alcance de los procedimientos sustantivos que el auditor realice en su auditoría, estará condicionado por el nivel de riesgo inherente y de control que exista en la entidad, ya que cuanto mayor sean éstos, mayor será el alcance de los procedimientos, y viceversa.

1.2.1. Definición de control interno

El control interno ha sido definido en el campo de la contabilidad por varios autores y estudiosos.

El llamado informe COSO define al control interno como “un proceso efectuado por el directorio, la dirección y el resto de los integrantes de una organización, destinado a proveer razonable seguridad en relación al logro de objetivos en las siguientes categorías:

- Eficacia y eficiencia de las operaciones;
- Confiabilidad en la elaboración de información contable;
- Cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables”¹³.

Dicho informe constituye un modelo de referencia en materia de control interno que nace en Estados Unidos cuando varias asociaciones profesionales nombran una comisión llamada Treadway. Dicha comisión trabajó desde 1985 hasta 1992 dando como producto el Informe COSO. Los objetivos de dicho trabajo consistieron en identificar los factores causales de la elaboración contable fraudulenta y hacer recomendaciones para reducir su incidencia. En 1987 esta comisión emite un informe haciendo recomendaciones dirigidas a

¹² NIA 315, Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, vigente para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004.

¹³ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

los directores de empresas públicas, a los contadores públicos, a las agencias reguladoras y también a los académicos, surgiendo así varias recomendaciones, entre ellas:

- Poner énfasis en el ambiente de control.
- Trabajar en conjunto para definir el concepto y las definiciones de control interno.

La NIA 315 recoge la definición establecida por el informe COSO y define al control interno, como “un proceso diseñado y efectuado por los encargados del gobierno corporativo, la administración y otro personal, para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad respecto de la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y cumplimiento de las leyes y reglamentaciones aplicables”¹⁴.

1.2.2. Componentes de control interno

De acuerdo al informe COSO “el control interno comprende cinco componentes interrelacionados, que son inherentes a la forma en que la dirección administra la empresa. Los componentes están enlazados y sirven como criterios para determinar si el sistema es eficaz”¹⁵.

Los componentes son:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Información y comunicación
- Actividades de control
- Monitoreo de controles

¹⁴ NIA 315, Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, vigente para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004, párrafo 42.

¹⁵ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

1.2.2.1. Ambiente de Control

El ambiente de control se refiere a las actitudes, conciencia y acciones de la administración, de los encargados del gobierno corporativo y su personal, respecto al control interno de la entidad. Se puede determinar a través de lo siguiente: actitud de la administración hacia los controles, existencia de manuales de procedimientos, existencia de organigramas, existencia de políticas de personal en relación con la selección, capacitación y rotación, existencia de un departamento de auditoría interna, entre otras.

1.2.2.2. Evaluación de riesgos

Todas las organizaciones independientemente de su tamaño están expuestas a riesgos de origen interno o externo que pueden afectar el logro de los objetivos de la entidad. Es por esto que la administración debe identificar y evaluar su importancia y su probabilidad de ocurrencia. Los riesgos pueden ocurrir o surgir debido a circunstancias tales como cambios en el entorno, nuevo personal, nuevos sistemas de información, crecimiento rápido, nuevos productos, entre otros.

1.2.2.3. Información y comunicación

Es importante que las entidades cuenten con sistemas de información que permitan capturar y comunicar la información en tiempo y forma, tal que posibilite al personal cumplir con sus responsabilidades. Un sistema de información incluye software, personas, procedimientos y datos. Se necesita información a todos los niveles de una organización para manejar el negocio y moverse hacia el logro de los objetivos de la entidad en todas las categorías. La calidad de la información generada por el sistema afecta las posibilidades de la dirección de tomar las decisiones apropiadas para dirigir y controlar las actividades de la entidad. El personal también necesita tener un medio para comunicar información significativa hacia los niveles superiores de la organización.

1.2.2.4. Actividades de control

Se refiere a las políticas y procedimientos que permiten asegurar a la dirección de la empresa que se han cumplido sus directivas. La aplicación de estas políticas y procedimientos están establecidas en toda la organización y a todos los niveles. Algunas actividades de control podrían ser revisiones de desempeño, supervisión directa, controles físicos, controles sobre los sistemas de información, entre otras.

1.2.2.5. Monitoreo de controles

Es responsabilidad de la administración establecer y mantener en forma continua el sistema de control interno de la entidad. La aplicación del monitoreo de los controles implica un proceso de evaluación del control interno luego de un período, y puede ser realizada de dos formas, por medio de actividades continuas o mediante evaluaciones separadas. Las primeras incluyen actividades regulares de dirección y supervisión, comparaciones, conciliaciones y otras tareas de rutina, y las segundas, varían en frecuencia y alcance según los riesgos que se estén controlando y de la importancia de los controles en la reducción de dichos riesgos. Cuanto mayor sea el grado de monitoreo continuo y su eficacia, menor necesidad habrá de efectuar evaluaciones separadas.

1.3. Proceso de auditoría

El objetivo final del auditor es emitir una opinión acerca de los estados financieros de una entidad. Esa opinión que se emite es el resultado final de un proceso que debió seguirse para poder arribar a las conclusiones del trabajo.

Este proceso, denominado proceso de auditoría, consiste en una serie de etapas que el auditor debe seguir de manera lógica y ordenada para lograr su objetivo. El auditor, a lo largo de este proceso, busca minimizar el riesgo, o sea obtener mayor seguridad en cuanto a que los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

Las etapas que se distinguen en el proceso de auditoría son:

- Planeamiento
- Relevamiento y evaluación del sistema de control interno
- Ejecución
- Tareas finales y emisión del informe

1.3.1. Planeamiento

Es la etapa en la cual el auditor obtiene una primera aproximación al conocimiento de la realidad de la empresa. A partir de este conocimiento obtenido, se busca definir un plan de trabajo para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, con el objetivo de que el trabajo de auditoría se lleve a cabo de una manera efectiva y eficiente. La planeación es un proceso continuo e iterativo.

Esta etapa comprende las siguientes sub-etapas:

- Conocimiento del negocio: consiste en entender el negocio de la entidad. Esto incluye factores internos, tales como a qué se dedica la entidad, qué estructura tiene, su forma jurídica, las políticas contables que se aplican, cómo es la propensión al riesgo de la administración, y externos, por ejemplo características de la actividad, competencia existente, regulaciones de la industria en la cual opera, los ciclos económicos. Es en esta instancia en la que el auditor obtiene una primera evaluación del riesgo inherente.
- Revisión analítica preliminar: implica realizar una comparación entre un balance preliminar y un balance de un período previo (generalmente el de cierre del ejercicio inmediato anterior). La comparación también puede ser respecto al presupuesto. Se busca analizar la razonabilidad de las relaciones existentes entre los distintos saldos contables, así como la evolución de los mismos. Esta comparación tiene también como objetivo determinar las variaciones significativas o inusuales y

las causas de las mismas. Esto es útil para saber en qué rubros contables será necesario poner mayor énfasis y para definir las áreas de riesgo para la auditoría.

- Definición de la materialidad preliminar: una vez que se realizó la revisión analítica preliminar, el auditor está en condiciones de fijar un nivel de importancia relativa para poder evaluar a lo largo del desarrollo de su trabajo, cuándo un error afectará su opinión profesional, o sea cuándo un error será considerado material. La materialidad definida es preliminar porque al momento de su determinación, el auditor generalmente no cuenta con los estados financieros definitivos. La determinación de la materialidad depende del juicio profesional.

A partir de la revisión analítica preliminar y de la determinación de la materialidad preliminar, el auditor estará en condiciones de identificar los saldos contables o las cuentas de los estados financieros que son significativas. Se podrán fijar entonces los objetivos y procedimientos específicos de auditoría que se realizarán para analizar el saldo de cada una de estas cuentas.

- Desarrollo del plan de auditoría: el plan de auditoría es el documento que surge como resultado del trabajo realizado en la etapa de planeamiento. Pretende ser una guía para el desarrollo de los programas de trabajo, los cuales a su vez son la guía para la aplicación de los procedimientos de auditoría. Establece cuál será la estrategia de auditoría en una primera instancia, es decir qué enfoque de auditoría (de confiabilidad o sustantivo) se adoptará y en qué áreas. El enfoque de confiabilidad se sigue en los casos en que se hace confianza en los controles internos de la entidad, mientras que el enfoque sustantivo consiste en el uso sustancial y directo de pruebas que sirven para la verificación de las afirmaciones contenidas en los saldos de los estados financieros.

Adicionalmente el plan debe incluir:

- ✓ Tipo de informe a emitir
- ✓ Fecha límite para la entrega del informe
- ✓ Colaboración que se espera o es posible obtener del cliente
- ✓ Personal que se necesita para realizar el trabajo y disponibilidad del mismo

- ✓ Servicios que se pueden requerir de otros profesionales o expertos
- ✓ La posibilidad de necesitar el trabajo de otros auditores
- ✓ Otros aspectos que se consideren importantes para realizar el trabajo

1.3.2. Relevamiento y evaluación del sistema de control interno

En esta etapa se evalúa el control interno de la entidad a efectos de determinar el enfoque de auditoría que se aplicará, y el riesgo de control que considera el auditor que existe. Si luego de la evaluación del control interno se concluye que se confía en los controles, entonces se adopta de forma preliminar un enfoque de confiabilidad, para lo cual se debe verificar que los controles están correctamente diseñados e implementados. De lo contrario, si no se confía en los controles ya sea porque estos no existen o no están diseñados o implementados eficazmente, se adopta un enfoque sustantivo.

Es importante destacar que los controles internos que le interesan al auditor son aquellos que tienen incidencia sobre la generación de la información contable, así como también aquellos controles que están vinculados a la información que el auditor utiliza cuando aplica los procedimientos de auditoría.

Se distinguen las siguientes etapas relativas a la evaluación del control interno:

- Evaluación del ambiente de control: en esta etapa se evalúa el ambiente de control para encontrar indicios de los controles internos que existen en la organización. Si el auditor llega a una conclusión favorable luego de esta evaluación, entonces debe hacer un relevamiento del sistema de control interno. De lo contrario, si la evaluación es desfavorable, no se realiza el relevamiento ya que la conclusión probablemente será que no es posible adoptar un enfoque de confianza en los controles (antes referido como enfoque de confiabilidad).
- Relevamiento y descripción de los sistemas: se trata de relevar todos los controles que existen en los ciclos de negocio en los que el auditor ha planeado confiar.

- Evaluación preliminar de los controles: implica evaluar si el diseño de los controles internos en los que se piensa confiar es eficaz.
- Programas de trabajo: a partir de las conclusiones obtenidas acerca de los controles de la entidad, se desarrollan los programas de trabajo, los cuales establecen qué procedimientos de auditoría (naturaleza, oportunidad y alcance) se deben realizar. Se incluyen pruebas de confiabilidad para verificar el efectivo funcionamiento del control en cuestión, así como también pruebas sustantivas.

En función de los riesgos inherentes y de control identificados en esta etapa del proceso de auditoría y la anterior, es que el auditor planifica la naturaleza, el alcance, la extensión y oportunidad de los procedimientos que aplicará durante la auditoría de forma de analizar la razonabilidad de los distintos saldos de los estados financieros.

1.3.3. Ejecución

Consiste en la aplicación de las pruebas de control y de las pruebas sustantivas. La ejecución de pruebas de control implica verificar si los controles estuvieron vigentes durante todo el ejercicio a ser auditado. Si se comprueba esto, el auditor puede reafirmar su evaluación preliminar de los controles, o en caso contrario modificar sus conclusiones obtenidas en dicha instancia lo que conlleva a una modificación a los programas de trabajo, pasando de un enfoque de confiabilidad a uno sustantivo.

Por otro lado, las pruebas sustantivas son aquellas tendientes a verificar los saldos contables, cuya naturaleza, alcance y oportunidad depende de la evaluación preliminar y final del ambiente de control.

1.3.4. Tareas finales y emisión del informe

Las tareas finales incluyen las siguientes: revisión de los papeles de trabajo y de los procedimientos realizados, control de confirmaciones recibidas de terceros, revisión de los hechos posteriores al cierre del ejercicio, evaluación del principio de empresa en marcha,

Conceptos fundamentales relativos a la auditoría de estados financieros

obtención de la carta de representaciones de la gerencia, discusión de los ajustes propuestos con el personal adecuado, evaluación de los hallazgos de auditoría, revisión final de los estados financieros y notas a los estados financieros.

Esta es la etapa final del proceso de auditoría y consiste en la evaluación por parte del auditor de todas las conclusiones a las cuales arribó luego de la etapa de ejecución de los procedimientos de control y sustantivos. Al evaluar estas conclusiones el auditor considera toda la evidencia de auditoría obtenida hasta ese momento, para poder emitir su opinión profesional acerca de los estados financieros que fueron auditados. Se considera que la formación de la opinión es un proceso que consta de las siguientes etapas:

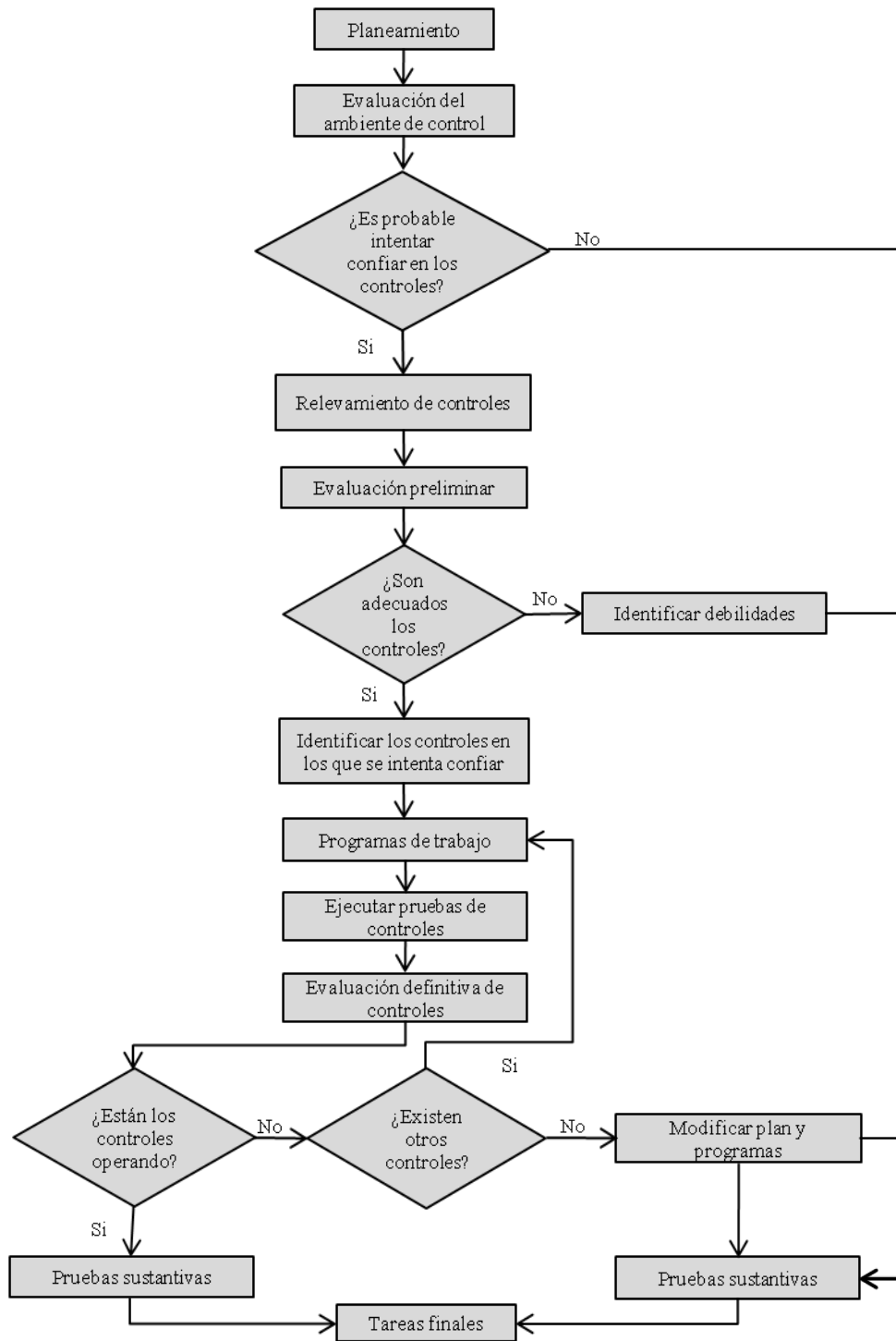
- Categorización del problema: el auditor, al considerar el resumen de hallazgos que surge de los procedimientos de auditoría realizados, debe determinar frente a qué tipo de problema se encuentra, como ser violación de normas contables adecuadas, incertidumbre sobre hechos futuros, limitación al alcance del trabajo.
- Determinación de sus efectos contables: una vez que los problemas o hallazgos fueron categorizados, se deben determinar las consecuencias o efectos en cada uno de los rubros contables afectados y su cuantificación. Cuando existe una limitación al alcance del trabajo o una incertidumbre sobre hechos futuros, el auditor no siempre puede determinar el efecto exacto en los estados financieros sino que establece posibles efectos estimados, según las circunstancias.
- Evaluación de su materialidad en el contexto de los estados financieros: a partir de los efectos contables determinados, el auditor debe evaluar si los mismos son materiales en los estados financieros.
- Conclusión respecto al tipo de opinión a emitir: en función de las conclusiones a las cuales el auditor arribó en las etapas anteriores, deberá concluir qué tipo de opinión va a emitir. Los tipos de opinión que puede emitir son:

Conceptos fundamentales relativos a la auditoría de estados financieros

- ✓ Opinión limpia o no modificada: en este caso el auditor concluye que los estados financieros presentan razonablemente la realidad económica y financiera de la empresa.
- ✓ Opinión con salvedad: el auditor concluye que los estados financieros presentan razonablemente la realidad económica y financiera de la empresa, excepto por determinada discrepancia concreta con alguna afirmación contenida en los mismos.
- ✓ Opinión adversa: el auditor concluye que los estados financieros no presentan razonablemente la realidad económica y financiera de la empresa.
- ✓ Abstención de opinión: en este caso el auditor declara que no está en condiciones de expresar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.
- ✓ Opinión limpia con párrafo de énfasis de asunto: el auditor expresa que los estados financieros están presentados razonablemente de acuerdo al marco de referencia de información financiera aplicable, pero incluye un párrafo en su informe para mencionar alguna situación que considera de importancia para los usuarios de la información.

A continuación presentamos un cuadro resumen del proceso de auditoría.

El Proceso de la Auditoría



Fuente: Auditoría. Guía para su planificación y ejecución, Hugo Gubba Rubano, Jorge Gutfraind, Luis Montone, Rubén Darío Rodríguez, Luis Saulea, Ricardo Villarmarzo, Central de Impresiones Limitada, julio de 2007, p. 40.

2. ORGANISMOS REGULADORES Y NORMATIVA EN MATERIA DE AUDITORÍA

2.1. Organismos reguladores

A continuación realizamos una introducción de los principales organismos reguladores en materia de auditoría.

2.1.1. Federación Internacional de Contadores

La Federación Internacional de Contadores (IFAC), es una organización mundial que reúne a profesionales de la materia contable, dedicada a fortalecer la profesión de la contabilidad y de la auditoría en todo el mundo. Fue fundada en Alemania el 7 de octubre de 1977 en el 11° Congreso Mundial de Contadores. La sede se encuentra actualmente en Nueva York. Está constituida por 157 miembros y asociados localizados en 122 países y jurisdicciones, que representan más de 2,5 millones de contadores públicos y contadores que trabajan en la educación, el gobierno, la industria y el comercio. Los objetivos de IFAC consisten en:

- Desarrollar normas de alta calidad y apoyo en su aplicación
- Facilitar la colaboración y la cooperación entre sus organismos miembros
- Colaborar y cooperar con otras organizaciones internacionales
- Actuar como portavoz internacional de la profesión contable

Tal como lo establece en su misión, IFAC busca contribuir al “desarrollo de economías internacionales fuertes, estableciendo normas profesionales de alta calidad, fomentando su cumplimiento, favoreciendo su convergencia internacional y manifestándose sobre aquellos temas de interés público para los que la experiencia de la profesión sea más relevante”. “A través de sus consejos independientes emisores de normas, IFAC desarrolla normas internacionales sobre ética, auditoría y atestiguamiento, formación y las normas internacionales de contabilidad del sector público. También ofrece guía para apoyar a

contadores profesionales en empresas, en firmas profesionales pequeñas y medianas y en naciones en desarrollo”.¹⁶

En los últimos años, las tareas de IFAC se han ampliado, logrando:

- Mayor rol en la regulación de la profesión.
- Mayor comunicación con otros organismos reguladores internacionales, creadores de normas contables, inversionistas, y otras partes interesadas.
- Abordar la necesidad de una alta calidad de la información financiera y de gestión financiera mediante el desarrollo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público.
- Enfocarse en las prácticas de las pequeñas y medianas empresas y países en desarrollo.
- Mayor colaboración entre los miembros de IFAC y mayor acercamiento con las organizaciones regionales de contabilidad.
- Relación más estrecha con las principales firmas de auditoría a través del Foro de las empresas.

2.1.2. Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Atestiguamiento (IAASB) es un consejo independiente que se dedica a emitir normas con el auspicio de IFAC. El objetivo del IAASB es:

- Establecer y desarrollar un conjunto de Normas Internacionales de Auditoría de alta calidad.
- Facilitar la convergencia de normas internacionales y nacionales, mejorando así la calidad y uniformidad de la práctica global, fortaleciendo la confianza del público en la profesión de auditoría y fiabilidad en todo el mundo¹⁷.

¹⁶ <http://es.ifac.org/About/>

¹⁷ <http://es.ifac.org/IAASB/>

El IAASB está formado por un presidente y 17 miembros voluntarios de todo el mundo.

2.1.3. Consejo de Supervisión del Interés Público

El Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB, siglas en inglés) fue creado en febrero de 2005 para garantizar la transparencia de la emisión de las Normas Internacionales de Auditoría, de ética y de educación. El PIOB es independiente de IFAC. Las actividades que realiza son las siguientes:

- Supervisa a los comités con actividades de interés público de IFAC, como ser el IAASB.
- Verifica que el proceso de creación y publicación de las normas sea adecuado y transparente, que todas las partes interesadas participen y que sus comentarios sean tenidos en cuenta.
- Aprueba el proceso de nombramiento de los miembros de los consejos emisores de normas de IFAC.
- Participa, si lo considera necesario, en las reuniones del directorio y de los consejos emisores de normas de IFAC.

2.1.4. Junta de Supervisión de Contabilidad de Compañías Públicas

En julio de 2002, el gobierno de Estados Unidos aprobó la Ley Sarbanes-Oxley como respuesta a una serie de escándalos que afectaron a empresas de dicho país. Esto produjo una pérdida de confianza en la información financiera emitida por las empresas. A partir de esta Ley se creó la Junta de Supervisión de Contabilidad de Compañías Públicas (PCAOB, siglas en inglés) que comenzó a operar en abril de 2003. Entre sus cometidos podemos encontrar los siguientes:

- Mantener un registro de las firmas de contadores públicos que auditan a compañías registradas en los mercados de valores de los Estados Unidos. Solo pueden emitir informes de auditoría, las firmas registradas en PCAOB.

- Crear normas de auditoría (“Auditing Standards”), de control de calidad, ética e independencia, que deben seguir las firmas registradas.
- Realizar inspecciones e imponer sanciones en caso de que las firmas registradas no cumplan con las normas establecidas por PCAOB.

2.1.5. Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay

El Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay (CCEAU) es una organización sin fines de lucro, creada en el año 1892. Está integrado por más de 5.000 profesionales.

Algunos de sus cometidos son los siguientes:

- Promover la excelencia técnica y el comportamiento ético de los egresados universitarios de las Facultades de Ciencias Económicas y de Administración en Uruguay, asumiendo la representación y defensa de su ejercicio profesional, en el marco de un compromiso continuo de contribución con la sociedad.
- Dictar normas y principios éticos que rigen el ejercicio profesional.
- Formular los pronunciamientos técnicos que las circunstancias determinen tanto en lo socio-económico como en lo administrativo, ante autoridades públicas y privadas.
- Administrar el régimen de matrícula, colegiación, reglamentación profesional o similar, en el marco que determinen las normas legales.¹⁸

2.2. Normativa en materia de auditoría

A continuación exponemos la principal normativa existente relativa a auditoría, a nivel internacional y a nivel local.

¹⁸ <http://www.ccea.com.uy/institucional/queescolegio.asp>

2.2.1. Normas Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados de IFAC

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), denominadas en sus inicios Guías Internacionales de Auditoría (GIA) son emitidas por el IAASB para su aplicación en la auditoría de información financiera histórica. Junto a las mismas también se emiten las denominadas Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría (DIPA o IAPS, en inglés), las cuales tienen menor jerarquía y “se emiten para proporcionar guías de interpretación y ayuda práctica a los contadores profesionales para implementar las NIA y promover la buena práctica”¹⁹.

La estructura de las NIA se ha sistematizado de la siguiente manera de acuerdo al asunto de que tratan:

- Asuntos introductorios (100- 199)
- Principios generales y responsabilidades (200- 299)
- Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados (300- 499)
- Evidencia de auditoría (500- 599)
- Uso del trabajo de otros (600- 699)
- Conclusiones y dictamen de auditoría (700- 799)
- Áreas especializadas (800- 899)
- Declaraciones Internacionales de Prácticas de Auditoría (1000- 1100)

2.2.2. Pronunciamientos del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGA) son las disposiciones habitualmente adoptadas por órganos representativos de la profesión contable, que conforman el marco normativo al que debe ajustar su actuación todo profesional que lleve a cabo una auditoría de estados financieros. Cada país tiene sus propias NAGA.

¹⁹ IFAC, Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos técnicos, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006, p.22

Organismos reguladores y normativa en materia de auditoría

En nuestro país, las NAGA son establecidas por el CCEAU a través de sus pronunciamientos técnicos. Estos pronunciamientos son normas profesionales, y no son obligatorias excepto que la ley lo establezca.

Los pronunciamientos N° 1, 2, 3, 8, 9 y 13 del CCEAU han sido los que han contemplado la normativa en materia de auditoría.

El pronunciamiento N° 1 (Alcance y contenido del dictamen profesional) establecía el contenido mínimo que debían tener los balances y estados periódicos de resultados. El pronunciamiento N° 2 (Normas y procedimientos de auditoría) establecía las NAGA a ser aplicadas en Uruguay, recogiendo las que surgieron de la VII Conferencia Interamericana de Contabilidad (CIC). El pronunciamiento N° 3 (Alcance y Contenido del Dictamen Profesional) establecía que “mientras no se establezca un texto uniforme de dictamen profesional, se entiende que el Contador que emita una opinión sobre estados contables ha cumplido con las normas de auditoría indicadas en el pronunciamiento N° 2, cualquiera sea la redacción de su dictamen”.

Los pronunciamientos N° 1, 2 y 3 fueron derogados por el pronunciamiento N° 9, de marzo de 1990.

El pronunciamiento N° 8 (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en el Uruguay), de marzo de 1990, establece las normas que deben cumplir los profesionales egresados de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración con capacidad y competencia para la realización de trabajos de auditoría de alcance completo, en relación a sus aspectos personales, la realización de su trabajo y la emisión de su dictamen.

El pronunciamiento N° 9 (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en el Uruguay), de marzo de 1990 declara de aplicación obligatoria en el Uruguay las Guías Internacionales de Auditoría N° 1 al 16.

El pronunciamiento N° 13 (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en el Uruguay), de julio del 2000, define cuáles son las NAGA en Uruguay. Establece que son todas las NIA, excepto las referidas a Revisión Limitada, Informe de Compilación y Procedimientos

Organismos reguladores y normativa en materia de auditoría

de Auditoría Previamente Acordados, ya que estos temas están regulados respectivamente por los pronunciamientos N° 5, 7 y 17. Asimismo declara de aplicación obligatoria en Uruguay las Normas Internacionales de Auditoría- Servicios Relacionados y las Declaraciones Internacionales para la Práctica de Auditoría que se enuncian en ese pronunciamiento. En cuanto a estas últimas se consideran obligatorias las DIPA N° 1.000 a 1.009. En todos los casos se entiende que el pronunciamiento se refiere a las normas vigentes a la fecha de entrada en vigencia del mismo.

3. PROCESO DE REVISIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

3.1. Introducción

En el año 2003, el IAASB inició un proceso de mejora en la redacción de los pronunciamientos que emite. Dicho proceso se denomina Proyecto Claridad (en inglés, *Clarity Project*). Esto surge en respuesta a diversas sugerencias realizadas por organismos reguladores y por usuarios de dichos pronunciamientos, quienes solicitaban al IAASB que sus normas puedan ser aceptadas mundialmente, que contengan procedimientos más específicos, y que existan más guías sobre cómo implementarlos, entre otros. Asimismo, sugerían que la forma de redacción de las normas daba lugar a cierta ambigüedad con respecto a las obligaciones de los auditores.

El IAASB a través del Proyecto Claridad busca emitir normas de alta calidad, que sean entendibles, claras, consistentes, y puedan ser implementadas en todo el mundo. También se busca mejorar la uniformidad de la práctica profesional a nivel internacional, y que todas las NIA sean aplicables a auditorías de entidades de todas las dimensiones. Para lograr todo esto, es necesario contemplar las demandas de una amplia gama de usuarios que operan en distintos ambientes legales, culturales, y de negocio. El éxito de este proyecto se basa en la continua interrelación entre el IAASB y los diferentes grupos interesados, quienes han seguido de cerca el desarrollo del mismo, aportando ideas sobre cómo mejorar las normas.

En octubre de 2005, el IAASB anunció su intención de mejorar la claridad de las NIA, de la siguiente manera:

- Estableciendo un objetivo general para cada una de las NIA, el cual debe ser alcanzado por el auditor, siempre que la norma sea relevante para el trabajo de auditoría.
- Clarificando las obligaciones impuestas a los auditores. Cada norma va a establecer en una sección específica, los requerimientos que debe cumplir el auditor para

alcanzar los objetivos planteados anteriormente. Dichos requerimientos se describen mediante el uso de la palabra “debe”.

- Eliminando cualquier ambigüedad que pueda existir en los requerimientos que un auditor debe cumplir. Tal ambigüedad surge del uso de verbos conjugados en tiempo presente. No se va a seguir utilizando el tiempo presente para describir las acciones o procedimientos a realizar por el auditor. Con respecto a esto, se puede dar la confusión sobre si la afirmación que se está haciendo en tiempo presente en la norma implica o no una obligación para el auditor.
- Mejorando la redacción y comprensibilidad de las normas a través de la modificación de la estructura de las mismas.

3.2. Nueva estructura de las Normas Internacionales de Auditoría

En octubre de 2005, el IAASB emitió un borrador en el cual se revisó el Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados. El mismo fue finalmente aprobado en diciembre de 2006, y entrará en vigencia para auditorías que comiencen en o a partir del 15 de diciembre de 2009. Este prefacio es emitido con el objetivo de facilitar la comprensión del alcance y autoridad de los pronunciamientos del IAASB. A su vez, establece las convenciones a ser utilizadas por el IAASB en la redacción de futuras NIA. En general, estas normas van a tener cuatro secciones:

- Introducción
- Objetivos
- Requerimientos
- Material de aplicación y explicación

Algunas normas pueden contener un capítulo con definiciones de términos importantes. A su vez, en ciertas normas, cuando es apropiado, se incluyen consideraciones específicas para el sector público y para pequeñas empresas.

A continuación desarrollamos el contenido de cada sección de la NIA.

3.2.1. Introducción

En esta sección se describe el propósito y el alcance de la NIA, así como su interrelación con otras NIA. Adicionalmente contiene el asunto que trata la misma, el contexto en el cual se aplica, y la fecha a partir de la cual entra en vigencia. Estas normas pueden ser adoptadas para auditorías iniciadas antes de la fecha de vigencia, siempre que no se establezca lo contrario.

3.2.2. Objetivos

Cada NIA contiene uno o varios objetivos que deben ser alcanzados por el auditor. El auditor busca alcanzar estos objetivos teniendo en cuenta la interrelación entre las NIA. Asimismo, se basa en los objetivos para juzgar si, habiendo cumplido con los requerimientos de la NIA, ha obtenido suficiente evidencia de auditoría apropiada.

3.2.3. Requerimientos

Como mencionamos anteriormente, la nueva estructura de las NIA contiene una sección en la cual se establecen las obligaciones del auditor. Las mismas deben ser aplicadas conjuntamente con el resto del material incluido en la norma.

El auditor debe cumplir con todos los requerimientos contenidos en la NIA, siempre que los mismos sean relevantes para la auditoría. En circunstancias excepcionales, cuando el auditor considera necesario apartarse de alguna obligación para alcanzar su objetivo, es necesario que documente:

- Cómo los procedimientos alternativos alcanzan el objetivo principal, y
- Las razones por las cuales se apartó de los requerimientos.

El auditor puede apartarse de un requerimiento relevante solamente en el caso en que el mismo se refiera a un procedimiento específico, y si se aplicara, el mismo resultaría inefectivo.

Un requerimiento no se considera relevante solo en los siguientes casos:

- La NIA no es relevante, o
- El requerimiento es condicional, y en las circunstancias en las cuales se está llevando a cabo la auditoría, la condición no existe.

3.2.4. Material de aplicación y explicación

Esta sección es parte integral de las NIA, ya que contiene explicaciones y guías para llevar a cabo los requerimientos establecidos en ellas. En ciertos casos, se incluyen ejemplos de procedimientos, algunos de los cuales el auditor puede considerar apropiado aplicar. Este material explicativo no constituye un requerimiento para el auditor.

3.3. Proceso de desarrollo de las Normas Internacionales de Auditoría

Para lograr la transparencia en la emisión de las NIA, IFAC estableció un proceso de elaboración y revisión de estas normas que involucra la participación del PIOB.

Este proceso consiste, en una primera instancia, en la creación de un borrador de la NIA que se pretende revisar o desarrollar. Posteriormente se procede a su publicación en la página web de IFAC. A partir de la fecha de publicación, se concede un plazo de 120 días para que organismos reguladores, firmas de auditoría, y otras personas u organismos interesados puedan emitir comentarios y sugerencias acerca de las propuestas o cambios introducidos en los borradores. Con esto, lo que se busca es que el proceso de elaboración de la nueva normativa sea transparente, permitiendo al público interesado participar en el mismo.

Los borradores incluyen un memorándum en el cual se explican los antecedentes de la norma, las razones por las cuales se emite el borrador, así como las propuestas o cambios significativos.

A partir de los comentarios recibidos, el IAASB hace un análisis y resumen de los principales aspectos señalados, así como de los posibles cambios propuestos. Éstos son tenidos en cuenta para mejorar la redacción y contenido del borrador, elaborándose uno nuevo. Este nuevo borrador es aprobado por el IAASB, considerándose definitivo. Si los cambios introducidos en el nuevo borrador son sustanciales, el IAASB puede considerar necesario publicar este documento antes de aprobarlo.

Para que el borrador definitivo se convierta en una NIA, es necesario que el PIOB apruebe que el IAASB cumplió con todos los pasos necesarios para la elaboración de la norma. A partir de este momento la NIA se publica en la página web de IFAC y puede iniciarse el proceso de implementación y traducción de la norma.

Dentro del marco del Proyecto Claridad, luego de concluida la revisión o elaboración de todas las NIA, se procederá a la verificación de la consistencia entre las mismas.

3.4. Estado actual de avance del proyecto

Al 31 de octubre de 2008, el Proyecto Claridad se encontraba en su etapa final. De 36 borradores de NIA que estaban publicados, 33 habían sido aprobados por el IAASB. De estos últimos, 22 ya constituían la versión final de la NIA y 7 se convirtieron en NIA en diciembre de 2008.

Finalizado este proyecto, todas las NIA quedarán redactadas en función de la nueva estructura establecida por el Proyecto Claridad, explicada en la sección 3.2.

La finalización de este proyecto traerá como consecuencia mejoras en las NIA, no solo debido a que las mismas son más claras y comprensibles, sino también a que en varias de ellas se realizaron cambios sustanciales. Otra consecuencia de este proyecto resultará en una mayor interrelación de las NIA, por lo que es necesario que las mismas se consideren en su conjunto y no en forma aislada. Estas nuevas NIA serán aplicables para ejercicios iniciados en o a partir del 15 de diciembre de 2009.

Dentro de las 36 NIA que resultan del Proyecto Claridad encontramos:

- Una nueva NIA, relativa a la comunicación de las deficiencias de control interno

Proceso de revisión de las Normas Internacionales de Auditoría

- 16 NIA que fueron reformuladas y revisadas, es decir que además de haber cambiado su estructura, contienen nuevos requerimientos y algunos cambios sustanciales
- 19 NIA que solo fueron reformuladas a efectos de cumplir con la nueva estructura de redacción.

El IAASB planea revisar las 36 NIA para asegurarse de que las mismas sean consistentes entre sí. Se espera que esta revisión no traiga como consecuencia cambios significativos en las normas.

En lo que refiere a la implementación de las nuevas NIA, para que los usuarios tengan tiempo suficiente para interiorizarse con las mismas, el IAASB decidió que todas las nuevas normas que se emitan con posterioridad a la finalización del Proyecto Claridad entren en vigor para ejercicios que se inicien después del 15 de diciembre de 2011, excepto que exista la necesidad urgente de implementarlas antes.

3.5. Normas Internacionales de Auditoría que surgen del Proyecto Claridad

El Proyecto Claridad culminará con la creación de 36 NIA que buscan mejorar la práctica de auditoría en las siguientes áreas:

- Materialidad durante la planeación y transcurso de la auditoría; y su uso en la evaluación de errores.
- Evaluación de riesgos y de evidencia de auditoría en relación a:
 - ✓ Estimaciones contables y su revelación
 - ✓ Partes relacionadas
 - ✓ Entidades que utilizan organizaciones de servicio
- Evidencia de auditoría relativa a:
 - ✓ Confirmaciones externas
 - ✓ Carta de representaciones de la administración
- Uso del trabajo de otros, en relación a:
 - ✓ Auditorías de Grupos económicos

Proceso de revisión de las Normas Internacionales de Auditoría

- ✓ Trabajo de un experto
- Comunicación a los encargados del gobierno corporativo
- Comunicación de las deficiencias de control interno
- Informe del auditor:
 - ✓ Modificaciones a la opinión del auditor
 - ✓ Párrafo de énfasis de asunto y párrafo de otros asuntos
- Informes de auditoría en el contexto de compromisos especiales

A continuación exponemos un cuadro que muestra las NIA que son objeto de revisión o elaboración del Proyecto Claridad. Asimismo detallamos el tipo de revisión efectuada a la norma, es decir, establecemos si se trata de una NIA nueva, de una NIA que solamente fue reformulada en función del nuevo formato de redacción, o de una NIA que ha sido reformulada y revisada. El cuadro también indica en qué etapa del proceso de elaboración de la NIA se encuentra la norma al 31 de octubre de 2008.

Proceso de revisión de las Normas Internacionales de Auditoría

Norma	Nueva, revisada y reformulada, o reformulada	Documento disponible en el sitio web del IAASB
NIA 200, Objetivos generales del auditor y conducción de una auditoría de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría	Revisada y Reformulada ²⁰	Final ²¹
NIA 210, Acuerdo en las condiciones de los compromisos de auditoría	Reformulada ²²	No disponible – Documento en progreso ²³
NIA 220, Control de calidad para una auditoría de estados financieros	Reformulada	Borrador final aprobado por el IAASB (pendiente aprobación por el PIOB) ²⁴
NIA 230, Documentación de auditoría	Reformulada	Final
NIA 240, Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros	Reformulada	Final
NIA 250, Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros	Reformulada	Final
NIA 260, Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo	Revisada y Reformulada	Final
NIA 265, Comunicación de deficiencias de control interno	Nueva ²⁵	No disponible – Documento en progreso
NIA 300, Planeación de una auditoría de estados financieros	Reformulada	Final
NIA 315, Identificación y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa mediante el entendimiento de la entidad y su entorno	Reformulada	Final

²⁰ Corresponde a las NIA que además de haber cambiado su estructura para cumplir con el nuevo formato de redacción establecido en el Proyecto Claridad, contienen nuevos requerimientos y algunos cambios sustanciales en su contenido.

²¹ Corresponde a la versión final de la NIA, aprobada por el PIOB. Estos documentos se pueden obtener en la página web del IAASB: <http://www.ifac.org/IAASB/Resources.php>.

²² Estas normas solo fueron modificadas a efectos de cumplir con el nuevo formato de redacción establecido en el Proyecto Claridad.

²³ El IAASB aún no ha aprobado el borrador de la NIA. Se espera que esta aprobación ocurra en el mes de diciembre 2008. Estos documentos se pueden obtener en la página web: <http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Outstanding.php>.

²⁴ Estos documentos fueron aprobados por el IAASB y está pendiente la aprobación por el PIOB. No constituyen la versión final de la NIA. Los mismos se pueden obtener en la página web del IAASB: <http://www.ifac.org/IAASB/Meetings/Resources/143/Updated+Agenda>

²⁵ Se trata de una nueva Norma Internacional de Auditoría.

Proceso de revisión de las Normas Internacionales de Auditoría

Norma	Nueva, revisada y reformulada, o reformulada	Documento disponible en el sitio web del IAASB
NIA 320, Importancia relativa en el planeamiento y desarrollo de la auditoría	Revisada y Reformulada	Final
NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos evaluados	Reformulada	Final
NIA 402, Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio	Revisada y Reformulada	No disponible – Documento en progreso
NIA 450, Evaluación de errores identificados durante la auditoría	Revisada y Reformulada	Final
NIA 500, Evidencia de auditoría	Reformulada	Borrador final aprobado por el IAASB (pendiente aprobación por el PIOB)
NIA 501, Evidencia de auditoría – consideraciones adicionales para partidas específicas	Reformulada	Borrador final aprobado por el IAASB (pendiente aprobación por el PIOB)
NIA 505, Confirmaciones externas	Revisada y Reformulada	Borrador final aprobado por el IAASB (pendiente aprobación por el PIOB)
NIA 510, Trabajos iniciales – balances de apertura	Reformulada	Final
NIA 520, Procedimientos analíticos	Reformulada	Borrador final aprobado por el IAASB (pendiente aprobación por el PIOB)
NIA 530, Muestreo de auditoría	Reformulada	Final
NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables de valores razonables y revelaciones relacionadas	Revisada y Reformulada	Final
NIA 550, Partes relacionadas	Revisada y Reformulada	Final
NIA 560, Hechos posteriores	Reformulada	Final
NIA 570, Negocio en marcha	Reformulada	Final
NIA 580, Representaciones de la administración	Revisada y Reformulada	Final

Proceso de revisión de las Normas Internacionales de Auditoría

Norma	Nueva, revisada y reformulada, o reformulada	Documento disponible en el sitio web del IAASB
NIA 600, Consideraciones especiales – Auditoría de estados financieros de un grupo económico (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)	Revisada y Reformulada	Final
NIA 610, Consideración del trabajo de auditoría interna	Reformulada	Final
NIA 620, Uso del trabajo de un experto	Revisada y Reformulada	Borrador final aprobado por el IAASB (pendiente aprobación por el PIOB)
NIA 700, Formación de la opinión e informe sobre estados financieros	Reformulada	Borrador final aprobado por el IAASB (pendiente aprobación por el PIOB)
NIA 705, Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente	Revisada y Reformulada	Final
NIA 706, Párrafos de énfasis de asunto y párrafos de otros asuntos en el informe del auditor independiente	Revisada y Reformulada	Final
NIA 710, Información comparativa- cifras correspondientes y estados financieros comparativos	Reformulada	Borrador final aprobado por el IAASB (pendiente aprobación por el PIOB)
NIA 720, La responsabilidad del auditor en relación a otra información en documentos que contienen estados financieros auditados	Reformulada	Final
NIA 800, Consideraciones especiales – auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con un marco para propósitos especiales	Revisada y Reformulada	Borrador final aprobado por el IAASB (pendiente aprobación por el PIOB)
NIA 805, Consideraciones especiales – auditoría de un estado financiero individual y elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero	Revisada y Reformulada	Borrador final aprobado por el IAASB (pendiente aprobación por el PIOB)
NIA 810, Compromisos para informar sobre estados financieros resumidos	Revisada y Reformulada	Borrador final aprobado por el IAASB (pendiente aprobación por el PIOB)

Fuente: “IAASB Clarity Project Update”, octubre de 2008, http://web.ifac.org/download/IAASB_Clarity_10-08.pdf²⁶

²⁶ Este cuadro se encuentra originalmente en idioma inglés. A efectos del presente trabajo, realizamos la traducción del mismo a idioma español.

3.5.1. Principales cambios introducidos en las Normas Internacionales de Auditoría revisadas y reformuladas

A continuación nos parece importante describir un resumen de los principales cambios introducidos en las Normas Internacionales de Auditoría que fueron revisadas y reformuladas en este Proyecto, a excepción de las NIA 705 y 706 que serán analizadas con mayor profundidad en los capítulos 5 y 6 respectivamente.

3.5.1.1. NIA 200 - Objetivos generales del auditor y conducción de una auditoría de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría

Esta NIA establece las responsabilidades del auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría. En particular, establece los objetivos generales del auditor, y explica la naturaleza y el alcance que tiene que tener la auditoría para que el auditor pueda lograr esos objetivos. A su vez, determina el alcance, autoridad y estructura que tienen que tener todas las NIA e incluye requerimientos que establecen las responsabilidades generales que tiene el auditor al llevar a cabo una auditoría.

El IAASB propuso cambiar esta NIA debido a la necesidad de:

- Incorporar los cambios introducidos en el Prefacio a las Normas Internacionales sobre Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros trabajos para atestiguar y Servicios Relacionados. En este prefacio se determina la estructura que deben tener las NIA, así como las obligaciones de los auditores que las aplican.
- Clarificar que el auditor debe lograr los objetivos propuestos en las NIA. Se establece que si uno de los objetivos en una NIA relevante no puede ser alcanzado, el auditor debe evaluar si esto impide alcanzar sus objetivos generales, lo que implicaría modificar la opinión de auditoría o renunciar al compromiso de auditoría.

- Proporcionar mayor explicación acerca del propósito de los objetivos, la relación entre objetivos y requerimientos, y las consecuencias de no obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría.
- Describir las limitaciones inherentes que existen en una auditoría y explicar mejor el concepto “limitaciones inherentes de la auditoría”.

3.5.1.2. NIA 260 - Comunicación a los encargados del gobierno corporativo

La versión final de la NIA 260 fue publicada en diciembre de 2007.

Esta norma trata acerca de la responsabilidad del auditor relativa a la comunicación a los encargados del gobierno corporativo, en relación a una auditoría de estados financieros.

Los principales cambios que introduce la nueva NIA con respecto a la versión actual, vigente para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004, son los siguientes:

- Reconoce las dos formas de comunicación que pueden ser utilizadas por el auditor para comunicarse con los encargados del gobierno corporativo: oral o por escrito, y establece lineamientos sobre qué asuntos deben ser comunicados bajo una forma u otra.
- Esta nueva NIA incluye una nueva sección que trata acerca del proceso de comunicación entre el auditor y los encargados del gobierno corporativo. El auditor debe comunicar a los encargados del gobierno corporativo la forma, oportunidad y contenido que se espera de las comunicaciones durante el transcurso de la auditoría. Las comunicaciones a los encargados del gobierno corporativo, deben ser por escrito cuando los asuntos son significativos y a juicio del auditor no es apropiado que se realicen en forma oral. El auditor deberá evaluar si el proceso de comunicación fue adecuado. Si considera que no lo fue, podría considerar que tal hecho es un indicio de que el ambiente de control no es satisfactorio y puede influir

en la evaluación por parte del auditor del riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa.

- En relación a los asuntos que deben ser comunicados a los encargados del gobierno corporativo, la nueva norma establece qué asuntos deben ser comunicados, los cuales no se encuentran establecidos en otras normas. La nueva norma explica con mayor claridad qué asuntos deben ser comunicados, aunque la lista establecida no es taxativa.
- En el caso de las entidades que cotizan en bolsa, el auditor debe comunicar por escrito, a los encargados del gobierno corporativo determinados asuntos relativos a la independencia del auditor. La comunicación de la independencia del auditor, por escrito puede aplicarse a otras entidades, particularmente si son de interés público, como por ejemplo instituciones financieras o compañías de seguros.
- Mayor explicación del concepto de gobierno corporativo, y definición del término administración. Con esto se busca facilitar al auditor la identificación de los encargados del gobierno corporativo de una entidad.

3.5.1.3. NIA 320 - Importancia relativa en el planeamiento y desarrollo de la auditoría

En junio de 2002 el IAASB aprobó un proyecto de revisión de la NIA 320, publicándose en diciembre de 2004 un borrador. A partir de los comentarios recibidos sobre ese borrador, se consideró que la norma resultaría más clara, y los requerimientos establecidos en ella serían más entendibles para los usuarios, si la misma se separara en dos NIA distintas. Por este motivo el IAASB decidió tratar en una NIA los asuntos relativos a la materialidad (NIA 320), y en otra, los asuntos relativos a la evaluación de errores identificados durante la auditoría (NIA 450).

En mayo de 2006, el IAASB publicó el borrador de la NIA 450, denominada “Evaluación de errores identificados durante la auditoría”, y también un nuevo borrador de la NIA 320.

En octubre de 2008 fueron publicadas las versiones finales de las NIA 320 y 450.

Los principales cambios que introduce la nueva versión de la NIA 320, con respecto a la vigente para auditorías comenzadas en o después del 15 de diciembre de 2004, son los siguientes:

- **Definición de materialidad:** en la NIA 320 actual, se incluye la definición de materialidad dada por la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, emitida y publicada por el IASB²⁷. En la nueva NIA no se incluye una definición explícita del término, sino que se mencionan las características de la materialidad, las cuales según la norma son generalmente discutidas en los marcos de referencia de información financiera. La NIA establece que si el marco de referencia de información financiera define o discute las principales características de la materialidad, el auditor cuenta con un marco de referencia en el cual basarse para determinar la materialidad de la auditoría. Sin embargo, si el marco de referencia de información financiera aplicable no incluyera una discusión del concepto de materialidad, en ese caso las características establecidas en la NIA proporcionan al auditor el marco de referencia necesario para la determinación de la misma.
- La nueva NIA define la expresión *performance materiality*, la cual significa aquél nivel determinado por el auditor, inferior a la importancia relativa, con el objetivo de reducir a un nivel apropiado, la probabilidad de que la suma de las representaciones erróneas no corregidas y no detectadas excedan la importancia relativa determinada.
- **Determinación de la materialidad:** la nueva NIA 320 establece que generalmente durante la etapa de planificación de la auditoría, la materialidad es determinada aplicando cierto porcentaje sobre determinado componente seleccionado. Asimismo, proporciona ejemplos de componentes sobre los cuales puede ser adecuado determinar la materialidad, tales como ingresos totales, ganancia antes de

²⁷ International Accounting Standards Board (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad).

impuestos, total de gastos, total del patrimonio o activos netos, entre otros ejemplos. Esta guía no pretende establecer reglas cerradas para la determinación de la materialidad, ya que el auditor puede utilizar el porcentaje y componente que considere apropiado, de acuerdo a su juicio profesional.

- Revisión de la materialidad durante el avance de la auditoría: la nueva NIA establece expresamente como requerimiento que el auditor debe revisar la materialidad durante el transcurso de la auditoría, sobre todo si ha obtenido información que podría haber causado que el auditor haya determinado un nivel de materialidad diferente al determinado inicialmente. Si el auditor concluye que se requiere determinar un nivel de materialidad inferior al fijado inicialmente, el auditor debe considerar la necesidad de revisar la *performance materiality*, y si la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría efectuados continúan siendo apropiados.

Lo que hace esta nueva NIA es imponer la obligación de revisar la materialidad durante el transcurso de la auditoría mientras que en la versión vigente, esta imposición no es explícita.

- Documentación: la nueva NIA 320 establece que el auditor debe documentar:
 - ✓ La materialidad determinada para los estados financieros en su conjunto;
 - ✓ Si aplicara, el nivel de materialidad determinado para saldos de cuentas particulares, clases de transacciones y revelaciones;
 - ✓ *Performance materiality*; y
 - ✓ Cualquier revisión de los aspectos señalados anteriormente que haya sido necesaria durante el transcurso de la auditoría.

3.5.1.4. NIA 402- Consideraciones de auditoría relativas a entidades que utilizan organizaciones de servicio

En diciembre de 2007, el IAASB publicó para exposición el borrador de la NIA 402.

La revisión de la versión actual de la norma, vigente para auditorías de estados financieros que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004, surge en respuesta a algunos factores tales como:

- La necesidad de que la norma esté alineada con las normas relativas a la evaluación de riesgos;
- El creciente uso de organizaciones de servicio por parte de entidades, y la complejidad de las relaciones entre la entidad y la organización de servicio. Las entidades están, cada vez más, tercerizando aspectos de su negocio en organizaciones que proveen distintos servicios, los cuales van desde la realización de tareas específicas bajo la dirección de la entidad, al reemplazo de una o más de las unidades de negocio o funciones. Frecuentemente, los servicios brindados por ese tipo de organizaciones son parte integrante del sistema de información de la entidad, lo cual es relevante para la preparación y presentación de los estados financieros.

La NIA 402 propuesta pretende alinear sus guías y requerimientos con las normas relativas a evaluación de riesgos. Esto se logra expandiendo los requerimientos de las NIA 315 y 330, considerándolos aplicables en los casos en los que una entidad utiliza una o más organizaciones de servicio que prestan servicios que forman parte del sistema de información de la entidad, relevante a la preparación de los estados financieros. La NIA 402 propuesta requiere que el auditor de la entidad obtenga una comprensión de los servicios prestados por la organización de servicios cuando estos afectan directamente el control interno de la entidad, ya que de haber sido llevados a cabo en la propia entidad, habrían sido cubiertos por el auditor aplicando las NIA 315 y 330.

En diciembre de 2007, el IAASB también publicó un borrador de una nueva Norma Internacional de Trabajos para Atestiguar, la ISAE 3402²⁸. Esta ISAE propuesta trata acerca de consideraciones relativas a compromisos en los cuales el auditor de la organización de servicio debe expresar una opinión sobre los controles de dicha organización. La ISAE fue desarrollada conjuntamente con la revisión de la NIA 402 de modo de asegurar que los informes elaborados bajo la nueva ISAE puedan cumplir con las necesidades que tiene el auditor de una entidad que utiliza una organización de servicio, quien aplicará la NIA 402 y pretenderá utilizar dicho informe.

Los principales cambios que introduce la nueva NIA con respecto a la NIA actual son:

- Definiciones: la nueva versión de la norma define los siguientes términos:
 - ✓ Controles complementarios de la entidad que utiliza organizaciones de servicio.
 - ✓ Informe sobre la descripción y diseño de los controles de la organización de servicio, denominado Informe Tipo 1. Este informe también es definido en la NIA 402 actual pero cambia su denominación pues actualmente es denominado Informe Tipo A.
 - ✓ Informe sobre la descripción, diseño y eficacia operativa de los controles la organización de servicio, denominado Informe Tipo 2. Este informe es definido en la NIA 402 actual pero cambia su denominación pues actualmente es denominado Informe Tipo B.
 - ✓ Auditor de la organización de servicio.
 - ✓ Organización de servicio.
 - ✓ Sistema de la organización de servicio.
 - ✓ Organización de subservicio.
 - ✓ Auditor de la entidad que utiliza una organización de servicio.
 - ✓ Entidad que utiliza una organización de servicio.

²⁸ International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402, Assurance Reports on Controls at a Third Party Service Organization.

Proceso de revisión de las Normas Internacionales de Auditoría

- Fraude, incumplimiento con leyes y regulaciones y errores no corregidos en relación a actividades en la organización de servicio: la nueva NIA establece que el auditor debe cuestionar a la administración de la entidad auditada si la organización de servicio le ha informado, o si la entidad tiene conocimiento de cualquier fraude, incumplimiento con leyes y regulaciones o representaciones erróneas no corregidas que afecten los estados financieros de la entidad auditada. El auditor debe evaluar cómo dichos asuntos afectan la naturaleza, oportunidad y extensión de sus procedimientos de auditoría, incluido el efecto que pudiera tener en las conclusiones y en el dictamen del auditor.
- Informe del auditor de la entidad que utiliza una organización de servicio: la nueva NIA establece que el auditor debe modificar la opinión en su dictamen de acuerdo a la NIA 705, si no puede obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada respecto a los servicios relevantes a la auditoría, brindados por una organización de servicio.
- Mención del auditor de servicio en el informe de auditoría: cuando el informe de auditoría es limpio, el mismo no debe referirse al informe del auditor de la organización de servicio. La nueva NIA establece que en el caso de que alguna ley o regulación obligue al auditor de la entidad a referirse en su dictamen al trabajo realizado por el auditor de la organización de servicio, el informe debe establecer que la responsabilidad del auditor de la entidad no se ve disminuida por dicha referencia. A su vez, si para la comprensión de la opinión modificada en un informe de auditoría es necesario hacer referencia al trabajo del auditor de la organización de servicio, el auditor de la entidad debe mencionar en su informe que dicha referencia no disminuye su responsabilidad por la opinión de auditoría.
- Comunicación de las deficiencias de control interno identificadas durante la auditoría: algunos asuntos que pueden ser identificados por el auditor de la entidad durante la auditoría, y que pueden ser comunicados por él a la administración y a los encargados del gobierno corporativo, son los siguientes:
 - ✓ Controles de monitoreo que podrían ser implementados por la entidad;

- ✓ Controles complementarios que están establecidos en los Informes Tipo 1 y 2 pero que no han sido implementados por la entidad;
- ✓ Controles que podrían ser necesarios en la organización de servicio, y que no han sido implementados o no son cubiertos por el Informe Tipo 2.

3.5.1.5. NIA 450 - Evaluación de representaciones erróneas identificadas durante la auditoría

La NIA 450 trata acerca de la responsabilidad que tiene el auditor de evaluar el efecto sobre los estados financieros, de representaciones erróneas identificadas en la auditoría. Todo lo relativo a la evaluación del efecto de representaciones erróneas se encuentra actualmente contemplado en la NIA 320. A continuación exponemos los principales cambios que introduce la NIA 450:

- Definición de “representación errónea” y de “representación errónea no corregida”.
- Comunicación y corrección de las representaciones erróneas a la administración: la NIA requiere que el auditor comunique oportunamente a un apropiado nivel de la administración, todas las representaciones erróneas identificadas durante la auditoría, excepto que esté prohibido por leyes o regulaciones. El auditor debe además solicitar a la administración que corrija esas representaciones erróneas. Si la administración se negara a corregir una o algunas de las representaciones erróneas comunicadas por el auditor, éste debe comprender las razones que tiene la administración para no realizar las correcciones, y debe tenerlas en cuenta al momento de evaluar si los estados financieros en su conjunto están libres de representaciones erróneas de importancia relativa. El hecho de que la administración se niegue a corregir las representaciones erróneas detectadas por el auditor, puede ser un posible indicador de desviaciones en los juicios de la administración.
- Representación escrita: la NIA 450 requiere al auditor que solicite una representación escrita a la administración y, si fuera apropiado, a los encargados del

gobierno corporativo, en la cual reconozcan que ellos creen que los efectos de representaciones erróneas no corregidas, individualmente consideradas o acumuladas, no tienen un efecto material sobre los estados financieros en su conjunto. En la representación escrita debe incluirse un resumen de dichas representaciones erróneas. Este requerimiento está contemplado actualmente en la NIA 580 (Representaciones de la administración, vigente para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004).

- Documentación: la NIA 450 establece nuevos requerimientos relativos a aspectos que deben ser documentados por el auditor:
 - ✓ El monto por debajo del cual las representaciones erróneas son consideradas como triviales;
 - ✓ Todas las representaciones erróneas acumuladas durante el transcurso de la auditoría, y una aclaración de si las mismas han sido corregidas; y
 - ✓ La conclusión del auditor de si las representaciones erróneas no corregidas son materiales, individualmente consideradas o en su conjunto, y el fundamento para tal conclusión.

3.5.1.6. NIA 505 – Confirmaciones externas

El IAASB decidió revisar y reformular la NIA 505, en vigor para auditorías que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004, por entender que recientemente han ocurrido situaciones que han demostrado que las confirmaciones externas no siempre son lo confiable que se espera que sean para que constituyan apropiada evidencia de auditoría. Es por esto que el IAASB entiende que el uso de procedimientos de confirmaciones externas por parte del auditor, debe estar sujeto a requerimientos más exigentes, y ese es justamente el objetivo principal de la nueva norma.

La nueva NIA 505 no obliga al auditor a utilizar el procedimiento de confirmaciones externas en ninguna circunstancia particular.

El borrador de la NIA 505 fue publicado por el IAASB para exposición en octubre de 2007. En setiembre de 2008, el borrador de la NIA fue aprobado por el IAASB, y en diciembre de 2008 se publicó la versión definitiva de la norma.

Los principales aspectos a destacar de la nueva NIA, en comparación con la actual NIA 505, vigente para auditorías comenzadas en o después del 15 de diciembre de 2004, son los siguientes:

- Determinación de cuándo se deben usar los procedimientos de confirmaciones externas: la NIA 505 actual requiere que el auditor determine si el uso de confirmaciones externas es necesario para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría a nivel de aseveración. En la revisión de esta NIA, el IAASB concluyó que la consideración del auditor acerca del uso y alcance de los procedimientos de confirmaciones externas al realizar una auditoría de estados financieros, es inherente a los requerimientos establecidos por la NIA 330 (Respuestas del auditor a los riesgos evaluados) y la NIA 500 (Evidencia de auditoría), y que esas NIA contienen una guía adecuada para asistir a los auditores en tal decisión. Por lo tanto no se considera necesario establecer en la nueva NIA el requerimiento mencionado anteriormente. El IAASB considera que el alcance de la NIA 505 debería enfocarse en establecer requerimientos que mejoren la actuación del auditor, partiendo de la base que la NIA 505 aplica cuando el auditor ya ha determinado que el uso de confirmaciones externas responde apropiadamente a los riesgos de errores de importancia relativa evaluados.
- Definiciones: la NIA 505 introduce definiciones de los siguientes términos:
 - ✓ Confirmación externa,
 - ✓ Solicitud de confirmación positiva,
 - ✓ Solicitud de confirmación negativa,
 - ✓ Falta de respuesta, y
 - ✓ Excepción.

- Comunicación a los encargados del gobierno corporativo: la nueva NIA hace referencia a un requerimiento establecido en la NIA 260, el cual consiste en que el auditor debe comunicar a los encargados del gobierno corporativo la situación en la cual la administración se niega a enviar solicitudes de confirmación externas y el auditor concluye que las razones no son razonables, o situaciones en las que el auditor está imposibilitado de obtener evidencia de auditoría relevante y confiable a través de la realización de procedimientos alternativos.
- Confirmaciones externas negativas: la nueva NIA 505 prohíbe que el auditor use confirmaciones externas negativas como un único procedimiento sustantivo, excepto en ciertas circunstancias establecidas en la norma.

3.5.1.7. NIA 540 - Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables de valores razonables y revelaciones relacionadas

En diciembre de 2006 se publicó el borrador de la NIA 540 que combina la NIA 540 (Auditoría de estimaciones contables), con la NIA 545 (Auditoría de mediciones y revelaciones del valor razonable). Esto se debe a que la mayoría de los comentarios efectuados por las partes interesadas (firmas, organismos reguladores, entre otros) cuestionaron la necesidad de que existan dos NIA separadas sobre auditoría de estimaciones contables y valor razonable, debido a que muchos de los requerimientos son aplicables a ambas NIA. A partir de la entrada en vigencia de la nueva NIA 540 se propone la eliminación de la NIA 545. La nueva NIA 540 pasa a denominarse “Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables de valores razonables y revelaciones relacionadas”.

La NIA 540 requiere al auditor que centre su atención en áreas de alto riesgo, juicios sobre criterios contables y posibles desviaciones, para formarse una conclusión acerca de la razonabilidad de las estimaciones en el contexto del marco de referencia de información financiera aplicable a la entidad. Esta NIA trata acerca de las responsabilidades del auditor relativas a las estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables de valor

razonable y revelaciones relacionadas en una auditoría de estados financieros. Específicamente, trata acerca de cómo aplicar las NIA 315, 330 y otras NIA relevantes en lo que respecta a las estimaciones contables. La NIA proporciona guías importantes para que el auditor considere los indicadores de un posible sesgo de la administración, a través del proceso para identificar, evaluar y responder a los riesgos de representación errónea de importancia relativa.

La nueva NIA establece que la forma en la que la administración realiza una estimación contable y la consideración de la misma por parte del auditor, depende del objetivo de medición de la estimación contable. El objetivo de medición puede variar dependiendo del marco de referencia de información financiera aplicable. La NIA incorpora el requerimiento de la actual NIA 545 que establece que el auditor debe determinar si es necesario utilizar el trabajo de un experto. La NIA también requiere que el auditor evalúe si el método de medición utilizado por la administración es apropiado.

3.5.1.8. NIA 550 - Partes Relacionadas

El IAASB decidió revisar la NIA 550 por considerar que los escándalos corporativos ocurridos en los últimos años demostraron que los fraudes en los estados financieros provienen generalmente de la participación de partes relacionadas.

En diciembre de 2005, el IAASB publicó un borrador de la NIA 550. Debido a la gran cantidad de comentarios recibidos luego de esta publicación, y dada la importancia de los mismos, el IAASB efectuó una serie de cambios sustanciales al borrador, lo que ameritó la re-publicación de un nuevo borrador, lo cual fue realizado en febrero de 2007. La versión final de la nueva NIA 550 fue publicada por el IAASB en julio de 2008.

La nueva NIA contiene requerimientos más estrictos y material explicativo adicional al que ya existía, debido al riesgo de que las partes relacionadas no sean identificadas o reveladas en los estados financieros. El objetivo principal de la nueva NIA es poner énfasis en que el auditor, al llevar a cabo una auditoría de estados financieros, debe estar atento y considerar la existencia de partes relacionadas y las transacciones entre ellas.

Se pone énfasis en que el auditor debe evaluar los efectos que pudieran tener las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros, aún cuando el marco de referencia de información financiera en base al cual se lleva a cabo la auditoría no establezca requerimientos relativos a partes relacionadas.

Los principales cambios que introduce la nueva NIA con respecto a la versión actual, vigente para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004, son los siguientes:

- Vinculación con las NIA 240, 315 y 330: la nueva NIA establece cómo las NIA 240, 315, y 330 deben ser aplicadas en respuesta a los riesgos de representaciones erróneas de importancia relativa asociados con la existencia de partes relacionadas y las relaciones y transacciones entre las mismas y la entidad.
- Limitaciones inherentes a una auditoría de estados financieros: la nueva NIA 550 establece que en un contexto en el que existan partes relacionadas, los potenciales efectos de las limitaciones inherentes en la capacidad del auditor de detectar representaciones erróneas de importancia relativa son mayores por las siguientes razones:
 - ✓ La administración puede no tener conocimiento de la existencia de todas las partes relacionadas y las transacciones entre las mismas, particularmente cuando el marco de referencia de información financiera aplicable no establece requerimientos relativos a partes relacionadas.
 - ✓ Las relaciones entre partes relacionadas pueden dar lugar a una mayor oportunidad de colusión o manipulación por parte de la administración.
- Definiciones: la nueva NIA define los siguientes términos:
 - ✓ Transacción en condiciones de mercado.
 - ✓ Parte relacionada: la NIA actual adopta la definición de “parte relacionada” dada por la NIC 24. La nueva NIA define este término, distinguiendo si el marco de referencia de información financiera aplicable da una definición del término o no. Si el marco de referencia establece una definición,

entonces la NIA expresa que se debe recurrir a esa definición. Si el marco de referencia no diera una definición del término, entonces se debe aplicar la definición dada por la NIA.

- Identificación de partes relacionadas o transacciones significativas entre partes relacionadas no identificadas previamente: la nueva versión de la NIA establece que si el auditor identifica partes relacionadas o transacciones significativas entre partes relacionadas que no han sido previamente identificadas o reveladas por la administración, el auditor debe:
 - ✓ Comunicar la información relevante a los otros miembros del equipo del compromiso;
 - ✓ Cuando el marco de referencia de información financiera establezca requerimientos sobre partes relacionadas, el auditor debe solicitar a la administración que identifique todas las transacciones con la nueva parte relacionada identificada, y cuestionar por qué los controles de la entidad fallaron en la identificación o revelación de las relaciones o transacciones entre partes relacionadas;
 - ✓ Realizar los procedimientos de auditoría sustantivos necesarios sobre las nuevas partes relacionadas o las transacciones identificadas;
 - ✓ Reconsiderar el riesgo de que puedan existir otras partes relacionadas o transacciones significativas entre partes relacionadas no identificadas o reveladas al auditor;
 - ✓ Si la no revelación por parte de la administración pareciera intencional, evaluar la existencia de riesgo de fraude y sus implicancias para la auditoría.

- Identificación de transacciones entre partes relacionadas fuera del curso normal de los negocios: la nueva NIA 550 establece que si el auditor identifica transacciones entre partes relacionadas que están fuera del curso normal de los negocios de la entidad, debe:
 - ✓ Inspeccionar los contratos o acuerdos existentes, y evaluar la racionalidad de la transacción, si los términos de la transacción son consistentes con las

explicaciones dadas por la administración, y si las transacciones fueron apropiadamente contabilizadas y reveladas de acuerdo al marco de referencia de información financiera aplicable; y

- ✓ Obtener evidencia de auditoría de que dichas transacciones fueron apropiadamente autorizadas y aprobadas.

3.5.1.9. NIA 580 - Representaciones de la administración

El borrador de la NIA 580 fue publicado por el IAASB en diciembre de 2006. Este borrador propone una revisión significativa de la NIA actual, vigente para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004. Se introducen nuevos requerimientos relativos a la obtención, por parte del auditor, de representaciones escritas de la administración. En abril de 2008 el IAASB publicó la versión final de la nueva NIA 580.

Los cambios más significativos de la nueva versión de la NIA son los siguientes:

- Definición de representación escrita: la NIA introduce la definición de este término, refiriéndose al mismo como una afirmación escrita realizada por la administración, proporcionada al auditor con el fin de confirmar ciertos asuntos o sustentar determinada evidencia de auditoría. Se establece que las representaciones escritas no incluyen estados financieros, las afirmaciones contenidas en ellos, ni registros contables.
- Reconocimiento de la administración de su responsabilidad por la preparación y presentación de los estados financieros: la versión actual de la norma establece que “el auditor deberá obtener evidencia de que la administración reconoce su responsabilidad por la presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de referencia relevante para informes financieros, y que ha aprobado los estados financieros”²⁹. Sin embargo, la norma no establece que dicha evidencia

²⁹ NIA 580, Representaciones de la administración, vigente para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004, párrafo 3.

de auditoría debe ser obtenida únicamente a través de una representación por escrito de la administración, sino que la norma lo da como opción, permitiendo también que tal evidencia sea obtenida a través de actas de directorio o de una copia firmada de los estados financieros. Por su parte, la nueva NIA establece que el auditor debe solicitar a la administración una representación escrita en donde reconozca que ha cumplido con su responsabilidad relativa a la preparación y presentación de los estados financieros, tal como se indica en los términos de contratación del compromiso de auditoría, y que los mismos han sido preparados y presentados de acuerdo al marco de referencia de información financiera aplicable. No se da la opción al auditor de obtener evidencia de auditoría relativa a este tema a través de otros medios. En este sentido, la nueva norma, al solicitar a la administración esta representación escrita, está implícitamente solicitándole que reconozca su responsabilidad por el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relevante a la preparación y presentación de los estados financieros, tal como es requerido por la versión actual de la NIA 580. Esto es así dado que la responsabilidad de la administración por la preparación y presentación de los estados financieros incluye el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relevante a la preparación y presentación de los estados financieros que están libres de representaciones erróneas de importancia relativa. La nueva NIA requiere expresamente, que las responsabilidades de la administración en la representación escrita sean descritas de la misma manera en la que son descritas en los términos de contratación de la auditoría.

- Representaciones erróneas no corregidas de los estados financieros: la versión actual de la norma establece que el auditor debe solicitar a la administración una representación escrita, en la cual reconozca que cree que los efectos de representaciones erróneas no corregidas, individualmente consideradas o acumuladas, no tienen un efecto material sobre los estados financieros en su conjunto. Se establece además que en la representación escrita debe incluirse un resumen de dichas representaciones erróneas. Este requerimiento se elimina de la

nueva NIA 580 y se agrega a la nueva NIA 450 (Evaluación de representaciones erróneas identificadas durante la auditoría).

- Período cubierto por las representaciones escritas y fecha de las mismas: la nueva NIA establece que las representaciones escritas deben estar referidas a todos los estados financieros y a todos los períodos a los que se refiere el informe del auditor. Por otra parte, establece que la fecha de la representación escrita debe ser lo más cercana posible, pero nunca posterior, a la fecha del dictamen del auditor sobre los estados financieros. La NIA 580 actual, en relación a este tema no establece requerimientos con respecto al período cubierto por las representaciones escritas, pero sí contempla lo relativo a la fecha de la carta, estableciendo que “una carta de representación de la administración ordinariamente estaría fechada en la misma fecha del dictamen del auditor”³⁰.
- Duda acerca de la confiabilidad de las representaciones escritas: la nueva NIA establece como requerimiento que si el auditor tiene inquietudes acerca de la competencia, integridad, valores éticos o diligencia de la administración, o sobre su compromiso, el auditor debe determinar el efecto que esas inquietudes pudieran tener en la confiabilidad de las representaciones y de la evidencia de auditoría en general. Si el auditor concluye que existe duda suficiente acerca de la integridad de la administración, y que por tal motivo las representaciones escritas no resultan confiables, el auditor debe abstenerse de expresar una opinión sobre los estados financieros, de acuerdo a la NIA 705.
- Representaciones escritas no proporcionadas por la administración: la nueva versión de la NIA 580 establece que cuando la administración no proporciona al auditor las representaciones escritas solicitadas, éste debe abstenerse de expresar una opinión en el dictamen de auditoría. El cambio con respecto a la versión actual, es que la misma considera que dicha situación constituye una limitación al alcance y que por

³⁰ NIA 580, Representaciones de la administración, vigente para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004, párrafo 13.

lo tanto el auditor debe expresar una opinión con salvedad o una abstención de opinión.

3.5.1.10. NIA 600 - Consideraciones especiales – Auditoría de estados financieros de un grupo económico (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

La NIA 600 tiene un nombre distinto respecto a la NIA actualmente vigente, que se denomina “La utilización del trabajo de otro auditor”. Esta NIA trata acerca de consideraciones especiales que deben tenerse en cuenta en una auditoría de grupos, particularmente en los casos en los que están involucrados auditores de componentes. Esta nueva NIA puede utilizarse también en una auditoría de estados financieros que no es de un grupo, pero en la cual se involucra a otros auditores. Por ejemplo, se puede involucrar en una auditoría a otro auditor que realice el recuento físico de inventario.

Algunos de los requerimientos o temas más importantes que trata esta nueva NIA y que no se encuentran contemplados en la NIA actual son los siguientes:

- **Riesgo de auditoría:** la nueva NIA explica cuál es el riesgo de auditoría en una auditoría de estados financieros de un grupo económico. En estos casos, el riesgo de auditoría incluye el riesgo de que el auditor del componente no detecte una representación errónea en la información financiera del componente que pueda causar una representación errónea material en los estados financieros del grupo, y el riesgo de que el auditor del grupo no detecte ese error.
- **Responsabilidad del auditor:** el auditor del grupo es responsable de expresar una opinión sobre los estados financieros del grupo. A su vez, es responsable de la dirección, supervisión y desarrollo de toda la auditoría del grupo. El informe de auditoría sobre los estados financieros del grupo no debe referirse al auditor del componente, salvo que lo exija alguna ley o regulación. El auditor del grupo es responsable por la opinión de los estados financieros del grupo, a pesar de que los auditores del componente sean responsables de las conclusiones a las que arribaron de acuerdo al trabajo realizado sobre los estados financieros de los componentes.

Proceso de revisión de las Normas Internacionales de Auditoría

- Aceptación y continuidad como auditor del grupo: se establece que si el auditor del grupo, al evaluar la entidad, sus componentes, y su entorno, concluye que no será posible obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada en relación al proceso de consolidación y a la información financiera de los componentes, debido a restricciones impuestas por la administración, y que el posible efecto de estas restricciones podría resultar en una abstención de opinión, el auditor del grupo no debe aceptar el compromiso o debe resignar el mismo.
- Entendimiento del grupo, sus componentes y su ambiente: el auditor del grupo está obligado a identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa a través de la comprensión del ambiente en el que opera el grupo. Esto implica conocer los controles aplicados así como el proceso de consolidación y las instrucciones dadas por la administración del grupo al resto de los componentes para la preparación de sus estados financieros. También implica identificar los componentes significativos del grupo, así como también evaluar el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa debido a fraude.
- Determinación de la materialidad: para reducir el riesgo de que la suma de las representaciones erróneas detectadas y no detectadas en los estados financieros del grupo exceda el nivel de materialidad establecido para el grupo, la materialidad de los componentes debe ser menor que el nivel de materialidad establecido para los estados financieros del grupo en su conjunto. Se pueden determinar distintos niveles de materialidad para diferentes componentes.
- Diferenciación entre componentes no significativos y otros componentes: los componentes significativos son aquellos componentes en los estados financieros del grupo que son significativos para el grupo, o que de acuerdo a su naturaleza pueden incluir riesgo de representación errónea de importancia relativa en los estados financieros del grupo. Que un componente sea o no significativo afecta la determinación por parte del auditor del grupo del tipo de trabajo a ser realizado sobre la información financiera del componente. Si el componente es significativo

el mismo puede ser auditado ya sea por los auditores del grupo o los auditores del componente. Para los componentes que no son significativos el auditor del grupo debe realizar procedimientos analíticos.

- Requerimientos que debe llevar a cabo el auditor durante el proceso de consolidación: la nueva NIA establece que el auditor del grupo debe evaluar si las reclasificaciones y los ajustes de consolidación efectuados son apropiados, íntegros y precisos, y debe evaluar si existen factores que indiquen riesgo de fraude o indicadores de posibles desviaciones en los juicios de la administración. Si la información financiera de un componente no ha sido preparada de acuerdo a las mismas políticas contables utilizadas para la elaboración de los estados financieros del grupo, el auditor del grupo debe evaluar si la información financiera del componente ha sido adecuadamente ajustada para el propósito de preparar y presentar los estados financieros del grupo.
- Requerimientos relativos a hechos posteriores: el auditor del grupo o el auditor del componente deben realizar procedimientos diseñados para identificar hechos que ocurrieron con posterioridad a la fecha de cierre de los estados financieros de los componentes y antes de la fecha del dictamen sobre los estados financieros del grupo, y que pueden requerir ajustes o revelaciones en los estados financieros del grupo.
- Comunicación con la administración del grupo y con los encargados del gobierno corporativo del grupo: la NIA establece que el auditor del grupo debe comunicar oportunamente a un nivel apropiado de la administración los siguientes asuntos:
 - ✓ Deficiencias significativas en el diseño o eficacia operativa de los controles del grupo;
 - ✓ Deficiencias significativas que el auditor del grupo o el auditor del componente ha identificado en los controles internos de los componentes y que considera significativos para el grupo;
 - ✓ Fraude o indicadores de la existencia de fraude identificados.

Además de lo que establece la NIA 260 y otras NIA, el auditor debe comunicar a los encargados del gobierno corporativo los siguientes asuntos:

- ✓ Tipo de trabajo a ser realizado sobre los estados financieros de los componentes.
- ✓ Cuánto planean involucrarse los auditores del grupo en el trabajo realizado por los auditores de los componentes sobre los componentes significativos.
- ✓ Instancias en las que la evaluación por parte de los auditores del grupo sobre el trabajo realizado por los auditores de los componentes da lugar a dudas acerca de la calidad del trabajo.
- ✓ Cualquier limitación sobre la auditoría de los estados financieros del grupo.
- ✓ Fraude o sospecha de fraude que involucre a la administración del grupo o de alguno de los componentes, o a empleados que tiene roles significativos en los controles, y que pudiera resultar en una representación errónea de importancia relativa sobre los estados financieros del grupo.

3.5.1.11. NIA 620 - Uso del trabajo de un experto

Esta NIA trata acerca de las responsabilidades del auditor relativas al uso por parte del mismo, del trabajo de una persona u organización expertas en un campo que no sea contabilidad o auditoría, para ayudar al auditor en la obtención de suficiente evidencia de auditoría apropiada necesaria para la realización de la auditoría. Se hace especial hincapié en la necesidad de que el auditor evalúe la objetividad del experto y tenga un buen entendimiento de las responsabilidades del experto para el propósito de la auditoría.

La revisión de esta NIA se debió a:

- La preocupación de que la actual NIA 620 se enfocaba principalmente en el uso del trabajo de un experto con respecto a procedimientos sustantivos para probar la razonabilidad de saldos de cuentas del balance, mientras que el trabajo de un experto puede ser utilizado para otros propósitos durante la auditoría, por ejemplo

Proceso de revisión de las Normas Internacionales de Auditoría

en la asistencia para identificar y evaluar los riesgos de la existencia de representaciones erróneas de importancia relativa.

- El mayor uso del valor razonable en la contabilidad, que puede llegar a requerir con más frecuencia la participación de expertos.

Los principales cambios de la nueva versión de la NIA con respecto a la versión actual de la misma, vigente para auditorías que comiencen en o después del 15 de junio de 2005, son:

- La NIA actual aplica para los casos en los que el experto sea:
 - ✓ Contratado por la entidad
 - ✓ Contratado por el auditor
 - ✓ Empleado por la entidad
 - ✓ Empleado por el auditor

En cambio, la nueva NIA trata exclusivamente los casos en los que el auditor utiliza el trabajo de un experto que fue empleado o contratado por él. Las situaciones en las que el auditor utiliza el trabajo de un experto empleado o contratado por la administración, fueron incluidas en la NIA 500 (Evidencia de Auditoría).

- Responsabilidad del auditor: la nueva versión de la NIA 620 establece que el auditor tiene la responsabilidad exclusiva por la opinión de auditoría expresada, y que esa responsabilidad no se ve reducida porque el auditor use el trabajo de un experto.
- Naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría: la nueva versión de la NIA 620 establece que al determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría debe considerar algunos asuntos como los siguientes:
 - ✓ La naturaleza del asunto al cual se refiere el trabajo del experto;
 - ✓ Los riesgos de representación errónea de importancia relativa en el asunto al cual se refiere el trabajo del experto;

- ✓ La importancia del trabajo del experto en el contexto de la auditoría;
 - ✓ El conocimiento del auditor y experiencia que ha tenido previamente en relación a trabajos realizados por tal experto; y
 - ✓ Si el experto está sujeto a los controles de calidad y procedimientos de la firma de auditoría a la que pertenece el auditor.
- Apéndice: la nueva NIA incorpora un apéndice que lista los asuntos que el auditor puede considerar incluir en cualquier acuerdo escrito con un auditor experto que sea externo. Este apéndice es tan sólo una guía para el auditor y no pretende ser exhaustivo.

3.5.1.12. NIA 800 - Consideraciones especiales- Auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con un marco para propósitos especiales

La NIA 700 revisada emitida en diciembre de 2004, que entró en vigencia para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006, dio origen a modificaciones de adaptación de la NIA 800 (El dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial). Esta versión de la NIA 800 que contiene las modificaciones de adaptación (cuya vigencia también es para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006) fue posteriormente sometida a revisión.

La NIA 800 actual trata sobre trabajos de auditoría de propósito especial incluyendo:

- Un juego completo de estados financieros preparados de acuerdo con otra base integral de contabilidad;
- Un componente de un juego completo de estados financieros de propósito general o de propósito especial, como un solo estado financiero, cuentas específicas, elementos de cuentas, o partidas de un solo estado financiero;
- Cumplimiento con acuerdos contractuales; y
- Estados financieros resumidos.

A partir de la revisión de la NIA 800, la misma fue separada en tres NIA diferentes, las cuales tratan los siguientes temas:

- **NIA 800- Consideraciones especiales- Auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con un marco para propósitos especiales.** Esta NIA trata acerca de consideraciones especiales que debe tener en cuenta el auditor al aplicar las NIA cuando realiza la auditoría de un juego completo de estados financieros preparados de acuerdo a un marco de referencia de información financiera para propósitos especiales. La NIA establece como posibles marcos de referencia de información financiera para propósito especial:
 - ✓ La base de contabilidad por impuestos para un juego de estados financieros que acompañan la declaración de impuestos de una entidad.
 - ✓ La base de contabilidad por recibos de efectivo y desembolsos para información de flujos de efectivo que los acreedores pueden solicitar a la empresa que prepare.
 - ✓ Las disposiciones de información financiera de una dependencia reguladora de un gobierno para un juego de estados financieros preparados para fines de regulación.
 - ✓ Las disposiciones de información financiera de un contrato, como un acuerdo de préstamo.

- **NIA 805- Consideraciones especiales – Auditoría de un estado financiero individual y elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero.** Esta NIA trata acerca de consideraciones especiales que debe tener en cuenta el auditor al aplicar las NIA cuando realiza una auditoría de un estado financiero individual o de un elemento específico, cuenta o partida de un estado financiero. El estado financiero individual o el elemento específico, cuenta o partida de un estado financiero puede ser preparado de acuerdo a un marco de referencia de información financiera general o especial. Si fuera preparado de acuerdo a un marco de referencia de información financiera especial, también sería aplicable a la auditoría la nueva NIA 800.

- **NIA 810- Compromisos para informar sobre estados financieros resumidos.** Esta NIA trata acerca de las responsabilidades que tiene el auditor cuando acepta un

compromiso para opinar sobre estados financieros resumidos, los cuales derivan de los estados financieros auditados de acuerdo a NIA por el mismo auditor.

A continuación analizamos los principales cambios que introduce la nueva versión de la NIA 800, en comparación con la versión actual de la NIA 800, vigente para auditorías que comiencen en o después del 31 de diciembre de 2006:

- **Definiciones:** la nueva NIA introduce las siguientes definiciones:
 - ✓ Estados financieros de propósito especial: son estados financieros preparados de acuerdo a un marco de referencia de información financiera para propósito especial.
 - ✓ Marco de referencia de información financiera para propósito especial: es un marco de referencia de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de referencia de información financiera puede ser de presentación razonable o de cumplimiento.

- **Propósito para el que se usará el informe y usuarios de la información:** en lo relativo a la revelación de esta información en el dictamen de auditoría, la versión actual de la NIA 800 establece que “el auditor puede desear indicar en el dictamen el propósito para el que el dictamen se prepara y cualquier restricciones sobre su distribución y uso”³¹. Por lo tanto, no constituye una obligación para el auditor sino una opción. La nueva NIA por el contrario, establece que el auditor debe describir en su dictamen el propósito para el cual los estados financieros son preparados, y si fuera necesario, los usuarios que se espera que utilicen los estados financieros auditados. La NIA establece que el auditor debe revelar esto en su informe, o referirse en el mismo a la nota de los estados financieros que contiene esa información.

³¹ NIA 800, El dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial, vigente para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006, párrafo 4.

- Responsabilidad de la administración por la elección del marco de referencia de información financiera: la nueva NIA establece que en el dictamen de auditoría, la explicación de la responsabilidad de la administración por los estados financieros debe hacer referencia a la responsabilidad de la misma por determinar que el marco de referencia de información financiera aplicable es aceptable, siempre que la administración haya tenido que elegir el marco de referencia de información financiera bajo el cual preparar los estados financieros.

3.5.1.13. NIA 805 - Consideraciones especiales – Auditoría de un estado financiero individual y elementos específicos, cuentas o partidas de un estado financiero

A continuación analizaremos los principales cambios que introduce la nueva versión de la NIA 805, en comparación con la versión actual de la NIA 800, vigente para auditorías que comiencen en o después del 31 de diciembre de 2006:

- Definiciones: la nueva NIA establece que para propósitos de la misma, los siguientes términos tienen los significados que se exponen a continuación:
 - ✓ Elemento de un estado financiero, o simplemente elemento, significa un elemento, cuenta o partida de un estado financiero.
 - ✓ Un estado financiero individual o un elemento específico de un estado financiero incluye las notas relacionadas. Las notas relacionadas ordinariamente incluyen un resumen de las políticas y prácticas contables significativas y otra información explicativa relevante al estado financiero individual o al elemento.
- Opiniones separadas: la NIA 805 establece que si el auditor acepta un compromiso de auditoría en el cual es contratado para emitir un informe sobre un estado financiero individual o sobre un elemento específico de un estado financiero, y conjuntamente es contratado para auditar el juego completo de estados financieros de esa entidad, el auditor debe expresar una opinión separada para cada uno de los compromisos. Asimismo, debe tener la seguridad de que en caso de que se

publiquen conjuntamente, el estado financiero individual o elemento específico del estado financiero auditado debe estar claramente diferenciado del juego completo de estados financieros auditados.

- Opinión modificada, párrafo de énfasis de asunto o párrafo de otros asuntos en el informe de auditoría sobre el juego completo de estados financieros de la entidad:
 - ✓ La NIA 805 hace una distinción en los requerimientos según se trate de la auditoría de un elemento específico de un estado financiero o de un estado financiero individual. Establece que si se trata de la auditoría de un elemento específico, el cual está incluido en el juego completo de los estados financieros de una entidad cuyo informe de auditoría contiene una opinión adversa o una abstención de opinión, el auditor puede expresar una opinión limpia sobre dicho elemento, únicamente si se trata de una auditoría separada y además se dan las siguientes condiciones:
 - El auditor no está impedido de hacerlo a través de leyes o regulaciones;
 - La opinión sobre el elemento específico es expresada en un informe que no es publicado conjuntamente con el informe que contiene la opinión adversa o la abstención de opinión sobre los estados financieros en su conjunto; y
 - El elemento específico sobre el cual se está expresando la opinión no constituye una parte sustancial del juego completo de estados financieros de la entidad.

Por otra parte la NIA 805 establece como nuevo requerimiento que el auditor no debe expresar una opinión limpia sobre un estado financiero individual, si ha expresado una opinión adversa o se ha abstenido de opinar sobre el juego completo de los estados financieros en su conjunto, los cuales incluyen el estado financiero individual auditado. El auditor no puede expresar una opinión limpia aún en los casos en los que el dictamen sobre el estado financiero individual se presente separadamente del dictamen que contiene la

opinión adversa o abstención de opinión. Esta prohibición se da porque se considera que un estado financiero individual forma una parte sustancial de los estados financieros en su conjunto.

- ✓ La nueva NIA establece que aún cuando la opinión modificada sobre el juego completo de los estados financieros de la entidad, el párrafo de énfasis de asunto o el párrafo de otros asuntos contenido en el dictamen sobre dichos estados no tenga relación con el estado financiero individual o elemento específico auditado, el auditor puede igualmente considerar apropiado referirse a tal modificación o párrafo en un párrafo de otros asuntos en el dictamen de auditoría sobre el estado financiero individual o el elemento específico. El auditor puede considerar apropiado realizar esto porque considera que es relevante para el entendimiento del estado financiero individual o del elemento específico auditado por parte de los usuarios.

3.5.1.14. NIA 810 - Compromisos para informar sobre estados financieros resumidos

A continuación analizamos los principales cambios que introduce la nueva versión de la NIA 810, en comparación con la versión actual de la NIA 800, vigente para auditorías que comiencen en o después del 31 de diciembre de 2006:

- Definiciones: la NIA 810 establece las siguientes definiciones para propósitos de la misma:
 - ✓ Criterios aplicados: corresponden a los criterios aplicados por el auditor en la preparación de los estados financieros resumidos.
 - ✓ Estados financieros auditados: corresponden a los estados financieros auditados por el auditor de acuerdo a NIA, y de los cuales se derivan los estados financieros resumidos.
 - ✓ Estados financieros resumidos: es información financiera histórica que se deriva de los estados financieros pero que contiene menos detalle que los

mismos, aunque de todos modos provee una representación consistente con la que dan los estados financieros sobre los recursos económicos u obligaciones de la entidad a una fecha determinada o durante un período de tiempo dado.

- Aceptación del compromiso: la NIA 810 establece un nuevo requerimiento relativo a la aceptación del compromiso por parte del auditor. Establece que antes de aceptar un compromiso para informar sobre los estados financieros resumidos de una entidad, el auditor debe realizar lo siguiente:
 - ✓ Determinar si los criterios aplicados son aceptables;
 - ✓ Obtener un acuerdo de la administración de que reconoce y comprende su responsabilidad:
 - i- Por la preparación de los estados financieros resumidos de acuerdo al criterio aplicado;
 - ii- Por hacer posible que los estados financieros auditados estén disponibles para los usuarios de los estados financieros resumidos, sin ninguna dificultad; y
 - iii- De incluir el informe de auditoría sobre los estados financieros resumidos en cualquier documento que contenga dichos estados y que indique que el auditor ha emitido un informe sobre los mismos.
 - ✓ Acordar con la administración el formato y la redacción a dar a la opinión que será expresada sobre los estados financieros resumidos.

La NIA también establece que si el auditor concluye que los criterios aplicados no son aceptables, o que no es posible obtener el acuerdo de la administración sobre la aceptación de su responsabilidad, el auditor no debe aceptar el compromiso para informar sobre los estados financieros resumidos, excepto que sea requerido por leyes o regulaciones. Sin embargo, un compromiso llevado a cabo de acuerdo a esas leyes o regulaciones no cumple con esta NIA. Por lo tanto, el auditor en su informe no debe indicar que el compromiso fue conducido de acuerdo a esta NIA.

Proceso de revisión de las Normas Internacionales de Auditoría

- Naturaleza de los procedimientos: la NIA 810 establece qué procedimientos debe llevar a cabo el auditor al realizar una auditoría de estados financieros resumidos. Estos procedimientos no se encuentran detallados en la actual NIA 800. Los procedimientos son los siguientes:
 - ✓ Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente la naturaleza resumida de la información e identifican los estados financieros auditados.
 - ✓ Cuando los estados financieros resumidos no están acompañados de los estados financieros auditados, el auditor debe evaluar si los estados financieros resumidos describen claramente dónde están disponibles los estados financieros auditados.
 - ✓ Evaluar si los estados financieros resumidos revelan adecuadamente los criterios aplicados.
 - ✓ Comparar los estados financieros resumidos con la información relacionada de los estados financieros auditados para determinar si los estados financieros resumidos son consistentes con la información a partir de la cual fueron preparados.
 - ✓ Evaluar si los estados financieros resumidos fueron preparados de acuerdo a los criterios aplicados.
 - ✓ Evaluar si los estados financieros resumidos contienen la información necesaria y están a un nivel apropiado de desagregación de modo de no resultar confusos.
 - ✓ Evaluar si los estados financieros auditados están disponibles para los usuarios de los estados financieros resumidos sin ninguna dificultad.

- Hechos posteriores a la fecha del dictamen sobre los estados financieros auditados: este requerimiento no está contemplado en la NIA 800 actual. La NIA 810 establece que cuando el dictamen del auditor sobre los estados financieros resumidos, está fechado con posterioridad al dictamen sobre los estados financieros auditados, el dictamen del auditor sobre los estados financieros resumidos debe expresar que

tanto dichos estados como los estados financieros auditados no reflejan los efectos de eventos ocurridos con posterioridad a la fecha del dictamen de auditoría sobre los estados financieros auditados, que pudieran requerir ajustes o revelaciones en dichos estados.

La NIA 810 también establece que si el auditor toma conocimiento de hechos que existían a la fecha del dictamen de auditoría sobre los estados financieros, pero que a esa fecha no eran conocidos por él, el auditor no debe emitir el dictamen sobre los estados financieros resumidos hasta que haya considerado completamente el efecto de tales hechos sobre los estados financieros auditados, de acuerdo a la NIA 560.

- Elementos del informe del auditor: si bien la actual NIA 800 establece los elementos básicos que debe incluir el dictamen del auditor sobre estados financieros resumidos, la NIA 810 agrega otros elementos que también se deben incluir en el dictamen. Los mismos son:
 - ✓ El párrafo introductorio, además de lo establecido por la actual NIA 800, debe identificar los estados financieros resumidos sobre los cuales el auditor está emitiendo el informe, incluyendo el título de cada uno de los estados financieros que se incluye en los estados resumidos.
 - ✓ Una descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros resumidos, explicando que la administración es responsable por la preparación de dichos estados de acuerdo a los criterios aplicados.
 - ✓ Una afirmación de que el auditor es responsable por expresar una opinión sobre los estados financieros resumidos basada en los procedimientos requeridos por esta NIA.

- Fecha del informe del auditor: la NIA 810 establece un requerimiento con respecto a la fecha del dictamen del auditor, que la NIA 800 actual no establece expresamente. Según la NIA 810, el auditor debe fechar su dictamen sobre los estados financieros resumidos en una fecha no anterior a:
 - ✓ La fecha en la cual el auditor ha obtenido suficiente evidencia de auditoría apropiada en la cual sustentar su opinión, incluyendo evidencia de que los

estados financieros resumidos han sido preparados y que aquellos con la reconocida autoridad en la entidad han asumido su responsabilidad por los mismos; y

- ✓ La fecha del dictamen del auditor sobre los estados financieros auditados.
- Modificaciones a la opinión, párrafo de énfasis de asunto o párrafo de otros asuntos en el dictamen del auditor sobre los estados financieros auditados: la actual NIA 800 establece que “cuando el auditor ha emitido una opinión modificada sobre los estados financieros sin resumir pero queda satisfecho con la presentación de los estados financieros resumidos, el dictamen del auditor deberá declarar que, aunque sean consistentes con los estados financieros sin resumir, los estados financieros resumidos se derivaron de estados financieros sobre los que se emitió un dictamen de auditor modificado”³². La NIA 810 introduce un cambio con respecto a esto, ya que distingue dos casos: por un lado, el caso en que el informe sobre los estados financieros sin resumir contenga una opinión con salvedad, un párrafo de énfasis de asunto o un párrafo de otros asuntos, y por otro lado, el caso en que el informe sobre los estados financieros sin resumir contenga una opinión adversa o una abstención de opinión. En el primer caso, la NIA establece que si el auditor está satisfecho de que los estados financieros resumidos son consistentes, en todos los aspectos materiales con los estados financieros sin resumir, de acuerdo a los criterios aplicados, el informe del auditor debe además:
 - ✓ Declarar que el informe del auditor sobre los estados financieros sin resumir contiene una opinión con salvedad, un párrafo de énfasis de asunto o un párrafo de otros asuntos, según corresponda;
 - ✓ Describir las bases para la opinión con salvedad sobre los estados financieros sin resumir y la propia opinión, o el párrafo de énfasis de asunto o párrafo de otros asuntos según corresponda; y

³² NIA 800, El dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial, vigente para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006, párrafo 24 (e).

- ✓ Describir, en caso de corresponder, el efecto que tiene la opinión o el párrafo sobre los estados financieros resumidos.

En el segundo caso, la NIA 810 establece que el informe sobre los estados financieros resumidos debe:

- ✓ Expresar que el informe del auditor sobre los estados financieros sin resumir contiene una opinión adversa o una abstención de opinión;
 - ✓ Describir las bases para tal opinión adversa o abstención de opinión; y
 - ✓ Expresar que, a causa de la opinión adversa o abstención de opinión, el auditor no puede expresar una opinión sobre los estados financieros resumidos.
- Opinión modificada sobre los estados financieros resumidos: la NIA 810 establece que si los estados financieros resumidos no son consistentes, en todos los aspectos materiales, o no representan un resumen razonable de los estados financieros sin resumir, de acuerdo a los criterios aplicados, y la administración no está de acuerdo en realizar los cambios que sean necesarios, el auditor debe expresar una opinión adversa sobre los estados financieros resumidos.
 - Restricción a la distribución o al uso, o llamado de atención a los lectores sobre el marco de referencia utilizado: la NIA 810 establece que cuando el uso o distribución de los estados financieros sin resumir está restringido, o cuando dichos estados contienen un llamado de atención a los lectores de que fueron preparados de acuerdo a un marco de referencia de información financiera para propósito especial, entonces el auditor debe incluir en el dictamen sobre los estados financieros resumidos una restricción o llamado de atención similar.
 - Estados comparativos: la NIA 810 contempla el caso en el que los estados financieros sin resumir de los cuales se derivan los estados financieros resumidos contienen estados comparativos. Si en este caso los estados financieros resumidos no contienen estados comparativos, entonces la NIA establece que el auditor debe determinar si tal omisión es razonable, y debe determinar el efecto de una omisión

no razonable en el dictamen sobre los estados financieros resumidos. Si los estados financieros resumidos contienen estados comparativos y alguno de ellos ha sido emitido por otro auditor, el dictamen sobre los estados financieros resumidos también debe contener los asuntos que la NIA 710 requiere al auditor que incluya en el dictamen sobre los estados financieros sin resumir.

3.5.2. Fundamento de la elección de las normas a analizar en los siguientes capítulos

En los capítulos siguientes analizamos las principales Normas Internacionales de Auditoría que están relacionadas con el tema de informes de auditoría y con la comunicación de asuntos relativos de control interno, que serán vigentes para auditorías de ejercicios iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009:

- NIA 700 – Formación de la opinión e informe sobre estados financieros (Capítulo 4)
- NIA 705 – Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente (Capítulo 5)
- NIA 706 – Párrafos de énfasis de asunto y párrafos de otros asuntos en el informe del auditor independiente (Capítulo 6)
- NIA 710 – Información comparativa- cifras correspondientes y estados financieros comparativos (Capítulo 7)
- NIA 265 – Comunicación de deficiencias de control interno (Capítulo 8)

En particular, es de nuestro interés el estudio de las NIA 705 y 706 dado que si bien se desprenden de la NIA 701³³, son normas nuevas que surgen a partir del Proyecto Claridad, que tratan acerca de la opinión del auditor cuando la misma no es limpia, o cuando sí lo es pero el auditor considera necesario resaltar determinados asuntos en un párrafo aparte del que expresa la opinión. Para el análisis de estas NIA, y a modo introductorio es que nos

³³ NIA 701, Modificaciones al dictamen del auditor independiente, vigente para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006.

parece adecuado destacar los principales aspectos de la NIA 700, que trata sobre el dictamen del auditor independiente emitido como resultado de una auditoría de estados financieros de propósito general, y de las circunstancias en las que el auditor puede expresar una opinión limpia.

Asimismo, nos interesa analizar la NIA 710 ya que si bien la misma no contiene cambios sustanciales con respecto a la que se encuentra vigente, entendemos que en los últimos años ha sido de mayor aplicación en nuestro país a partir de la normativa que establece la obligatoriedad de la presentación de estados contables comparativos.

En cuanto a la NIA 265, nos interesa estudiar las nuevas obligaciones que tendrá el auditor a partir de la entrada en vigencia de la misma.

Nuestro análisis se basa en las versiones de las normas publicadas por el IAASB en su página web al 31 de octubre de 2008. En el caso de las NIA 705 y 706, a esta fecha ya se encuentran disponibles las versiones definitivas. En los demás casos analizamos los borradores de las normas, y si posteriormente surge una nueva versión, determinamos los cambios significativos, si los hubiere.

4. FORMACIÓN DE LA OPINIÓN DE AUDITORÍA E INFORME SOBRE ESTADOS FINANCIEROS (Norma Internacional de Auditoría 700)

4.1. Alcance y objetivos del auditor

A continuación tratamos los principales aspectos de la NIA 700, de modo de introducir al lector en el tema relativo a informes de auditoría. Nos basamos en el borrador de esta norma aprobado por el IAASB en el mes de setiembre de 2008, el cual fue redactado teniendo en cuenta las nuevas convenciones de redacción surgidas del Proyecto Claridad. Este borrador no contiene cambios sustanciales respecto a la versión de la NIA 700, vigente para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006. A octubre de 2008, aún no se había emitido la versión final de la NIA 700.

La NIA 700 trata acerca de la responsabilidad que tiene el auditor de formar una opinión sobre los estados financieros. A su vez trata sobre la forma y el contenido que debe tener el informe del auditor emitido como resultado de una auditoría de estados financieros. Esta norma se refiere a la auditoría de un juego completo de estados financieros de propósito general. Los estados financieros son de propósito general cuando fueron preparados de acuerdo a un marco de referencia de propósito general, es decir diseñado para cumplir con las necesidades de información comunes a una amplia gama de usuarios. El marco de referencia de información financiera de propósito general puede ser de presentación razonable o de cumplimiento. El marco de referencia de presentación razonable reconoce que en ocasiones es necesario que las entidades agreguen información adicional a la requerida por el marco de referencia de información financiera aplicable; u omitan o modifiquen cierta información requerida por el mismo, con el fin de generar información contable que refleje mejor la naturaleza y sustancia de las transacciones económicas. El marco de referencia de cumplimiento, no reconoce ningún apartamiento de las normas.

Esta norma no trata acerca de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe apropiado, cuando al formar la opinión sobre los estados financieros, el auditor concluye que es necesario emitir una opinión modificada (esto se trata en la NIA 705 la cual se

analiza en el capítulo 5), ni tampoco acerca de información adicional que el auditor debe incluir en el informe de auditoría para llamar la atención acerca de ciertos asuntos relevantes que pueden estar o no revelados en los estados financieros (esto se trata en la NIA 706 la cual se analiza en el capítulo 6).

La NIA 700 establece que los objetivos del auditor consisten en:

- Formar una opinión sobre los estados financieros basada en la evaluación de las conclusiones a las cuales arribó a partir de la evidencia de auditoría obtenida; y
- Expresar claramente dicha opinión mediante un informe escrito que describa las bases o fundamentos que la sustentan.

4.2. Requisitos que debe cumplir el auditor para formar una opinión de auditoría

El auditor debe formar una opinión acerca de si los estados financieros están preparados, respecto de todos los aspectos importantes, de acuerdo al marco de referencia de información financiera que sea aplicable. Para esto el auditor debe concluir si obtuvo seguridad razonable de que los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa, debido a fraude o error. Por lo tanto, de acuerdo a la NIA 700, el auditor debe:

- Concluir si obtuvo evidencia de auditoría suficiente y apropiada;
- Concluir si los errores no corregidos son materiales individualmente o en conjunto;
- Evaluar si los estados financieros han sido preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo a los requerimientos establecidos en el marco de referencia de información financiera aplicable. El auditor debe evaluar también aspectos cualitativos, como ser indicadores de posibles desviaciones de los juicios de la administración (por ejemplo falta de neutralidad, selección de los errores a corregir dependiendo del efecto que tengan en los estados financieros, imparcialidad en la realización de estimaciones contables). En particular, el auditor debe evaluar si:

Formación de la opinión de auditoría e informe sobre estados financieros (Norma Internacional de Auditoría 700)

- ✓ Los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas;
 - ✓ Las políticas contables seleccionadas y aplicadas son consistentes con el marco de referencia de información financiera aplicable y son apropiadas en las circunstancias;
 - ✓ Las estimaciones contables hechas por la administración son razonables;
 - ✓ La información presentada en los estados financieros es relevante, confiable, comparable y entendible;
 - ✓ Los estados financieros proporcionan suficientes revelaciones para facilitar a los usuarios entender el efecto de las transacciones y eventos de importancia relativa sobre la información transmitida en los estados financieros;
 - ✓ La terminología usada en los estados financieros, incluyendo los títulos de cada estado financiero, es apropiada.
- Cuando los estados financieros fueron preparados de acuerdo al marco de referencia de presentación razonable, el auditor debe evaluar además:
 - ✓ La presentación, estructura y contenido de los estados financieros;
 - ✓ Si los estados financieros, incluyendo las notas, representan las transacciones y eventos de forma razonable.

El auditor también debe evaluar si los estados financieros se refieren a, o describen adecuadamente el marco de referencia de información financiera aplicable. Es la administración o los encargados del gobierno corporativo, si corresponde, quienes tienen la responsabilidad por la preparación de los estados financieros de acuerdo al marco de referencia de información financiera que sea aplicable, y también son ellos los responsables por la adecuada descripción de dicho marco de referencia de información financiera en los estados financieros. Mencionar en el dictamen que los estados financieros fueron

preparados de acuerdo a determinado marco de referencia de información financiera, es apropiado únicamente si los estados financieros cumplen con todos los requerimientos establecidos por ese marco, y si los mismos fueron aplicados durante el período cubierto por los estados financieros.

De acuerdo a la NIA 700, el auditor debe expresar una opinión limpia cuando concluye que los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo al marco de referencia de información financiera aplicable. Si el auditor concluye, basado en la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros no están libres de representaciones erróneas de importancia relativa, o que no es posible obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada para concluir que los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa, el auditor debe modificar su opinión de acuerdo a los que establece la NIA 705, la cual se analiza en el capítulo 5.

4.3. Forma y contenido del informe de auditoría

El informe de auditoría debe ser por escrito, lo que abarca también los informes emitidos en formato electrónico. El mismo, si la auditoría fue conducida de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría, debe contener:

- Título: se debe indicar que se trata de un informe de un auditor independiente.
- Destinatario: el dictamen del auditor debe dirigirse a quien corresponda según lo requieran las circunstancias del compromiso de auditoría. El dictamen se dirige normalmente a aquellas personas para quienes el mismo fue preparado, por ejemplo los accionistas, los encargados del gobierno corporativo.
- Párrafo introductorio: en este párrafo se debe
 - ✓ Identificar a la entidad cuyos estados financieros se han auditado;
 - ✓ Declarar que se han auditado los estados financieros;

- ✓ Identificar el título de cada uno de los estados financieros que comprenden el juego completo de estados financieros que fueron auditados;
 - ✓ Referirse al resumen de políticas contables importantes y otras notas aclaratorias;
 - ✓ Especificar la fecha y período cubierto por cada uno de los estados financieros.
-
- Responsabilidad de la administración por los estados financieros: esta sección debe contener un subtítulo con el nombre “Responsabilidad de la administración por los estados financieros”. El auditor debe describir las responsabilidades de aquellos que son responsables dentro de la organización, generalmente la administración, de la preparación de los estados financieros, tal como están establecidas en los términos del compromiso de auditoría. Esta descripción debe incluir una explicación de que la administración es responsable por la preparación de los estados financieros de acuerdo al marco de referencia de información financiera aplicable, y que dicha responsabilidad incluye el diseño, implementación y mantenimiento del control interno relevante a la preparación razonable de los estados financieros que están libres de representaciones erróneas de importancia relativa, ya sea debido a fraude o error.
 - Responsabilidad del auditor: esta sección debe contener un subtítulo con el nombre “Responsabilidad del auditor”. El informe del auditor debe declarar que la responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre los estados financieros con base en la auditoría realizada. Esto es así para contrastar la responsabilidad del auditor con la responsabilidad de la administración por la preparación de los estados financieros. A su vez, se debe declarar que la auditoría se condujo de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría, y explicar que esas normas requieren que el auditor cumpla con determinados requisitos éticos y que planee y realice la auditoría para obtener seguridad razonable acerca de si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa. De acuerdo a la NIA 200, “el auditor no deberá manifestar cumplimiento con Normas Internacionales de

Auditoría, a menos que haya cumplido con todas las NIA relevantes a la auditoría”³⁴. El dictamen del auditor deberá describir una auditoría declarando que:

- ✓ Una auditoría implica desempeñar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones de los estados financieros;
- ✓ Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la evaluación que éste hace de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros, ya sea debido a fraude o error. Al hacer esas evaluaciones acerca del riesgo, el auditor considera el control interno relevante a la preparación razonable de los estados financieros por parte de la entidad, para diseñar procedimientos de auditoría apropiados en las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. En circunstancias en las cuales el auditor también tenga la responsabilidad de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno junto con la auditoría de los estados financieros, deberá omitir la frase en el dictamen que dice que la consideración del auditor del control interno no tiene el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del mismo; y
- ✓ Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables utilizadas, lo razonable de las estimaciones contables hechas por la administración, así como la presentación general de los estados financieros.

El dictamen debe declarar que el auditor cree que la evidencia de auditoría es suficiente y apropiada para proporcionar una base sobre la cual expresar su opinión.

- **Opinión del auditor:** esta sección debe contener un subtítulo con el nombre “Opinión”. Cuando se emite una opinión limpia, el párrafo de opinión debe

³⁴ NIA 200, Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros, en vigor para auditorías de estados financieros por los períodos que comiencen en, o después del 15 de diciembre de 2005, párrafo 14.

expresar, cuando los estados financieros se preparan bajo el marco de referencia de presentación razonable, que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable, o que los estados financieros están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante, de acuerdo al marco de referencia de información financiera aplicable. Si los estados financieros se preparan bajo el marco de referencia de cumplimiento, la frase de la opinión debe expresar que los estados financieros están preparados respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

Si la referencia al marco de referencia de información financiera aplicable en la opinión del auditor no es a IFRS³⁵ emitidas por el IASB, o a IPSAS³⁶ emitidas por el IPSASB³⁷, la opinión del auditor debe identificar el país o jurisdicción de origen del marco de referencia.

- Otras responsabilidades de informar: si el auditor, en su dictamen, tiene otras responsabilidades de informar sobre otros asuntos complementarios, que son adicionales a la responsabilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros establecida bajo las NIA, estas otras responsabilidades de informar deben ser explicadas en una sección separada en el dictamen del auditor, que siga al párrafo de opinión, bajo el subtítulo “Informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios”. Cuando el informe de auditoría contiene esta sección, se debe hacer una distinción entre el informe sobre los estados financieros y el informe sobre otros requerimientos legales y regulatorios. Para lograr esto, luego del título “Informe del auditor independiente”, se debe incluir un subtítulo que diga “Informe sobre los estados financieros”.

³⁵ International Financial Reporting Standards.

³⁶ International Public Sector Accounting Standards.

³⁷ International Public Sector Accounting Standards Board.

- Firma del auditor: el informe de auditoría debe estar firmado por el auditor. La firma puede ser a nombre de la firma de auditoría o a nombre personal del auditor, o ambos, según corresponda.
- Fecha del informe de auditoría: el auditor debe fechar el dictamen sobre los estados financieros no antes de la fecha en la cual el auditor ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría en la cual basar su opinión sobre los estados financieros. La suficiente evidencia apropiada de auditoría debe incluir evidencia de que:
 - ✓ Se ha preparado el juego completo de estados financieros de la entidad;
 - ✓ Aquellos con la reconocida autoridad, han afirmado que han asumido la responsabilidad por los estados financieros presentados.

La fecha del dictamen del auditor informa a los usuarios del mismo que el auditor ha considerado el efecto de eventos y transacciones de los cuales el auditor ha tenido conocimiento y que han ocurrido hasta esa fecha.

- Dirección del auditor: se debe incluir la dirección del país o jurisdicción donde el auditor ejerce su práctica.

En los anexos A y B se presentan, en su versión en inglés, modelos de informes de auditoría cuya opinión es limpia.

4.4. Información complementaria presentada junto a los estados financieros

La NIA 700 contempla el caso en el que junto a los estados financieros auditados, se presenta información complementaria, que no es requerida por el marco de referencia de información financiera aplicable. Esta NIA establece que en esa situación el auditor debe evaluar si la información complementaria presentada está claramente diferenciada de los estados financieros auditados. Si no lo está, el auditor debe solicitar a la administración que modifique la forma de presentación de dicha información complementaria. Si la

administración se negara a hacerlo, el auditor debe explicar en su dictamen que esa información complementaria no ha sido auditada.

Si la información complementaria no es requerida por el marco de referencia de información financiera aplicable pero sin embargo la misma es parte integral de los estados financieros ya que no puede ser claramente diferenciada de los estados financieros auditados ya sea por su naturaleza o por la forma en la que ha sido presentada, entonces esa información debe estar cubierta por la opinión del auditor.

El hecho de que la información complementaria no sea auditada, no releva al auditor de su responsabilidad de leer dicha información para identificar inconsistencias materiales con los estados financieros auditados, lo que puede llegar a dar lugar a la pérdida de credibilidad de los estados financieros auditados. Las responsabilidades del auditor con respecto a la información complementaria no auditada se tratan en la NIA 720 (La responsabilidad del auditor en relación a otra información en documentos que contienen estados financieros auditados).

5. MODIFICACIONES A LA OPINIÓN EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE (Norma Internacional de Auditoría 705)

5.1. Introducción

Cuando el IAASB comenzó a revisar la NIA 700³⁸, decidió restringir la revisión a compromisos en los cuales no sea necesaria ninguna modificación al dictamen del auditor. Para facilitar la revisión, las normas y guías sobre las modificaciones a la opinión del auditor, incluyendo lo relativo a párrafos de énfasis de asunto, fueron eliminadas de la NIA 700 e incorporadas a la nueva NIA 701³⁹.

Una vez culminada la revisión de la NIA 700, el IAASB comenzó el proceso de revisión de la NIA 701, con el objetivo de mejorar la normativa referente a opiniones modificadas y a párrafos de énfasis de asunto en el informe del auditor. Asimismo se pretendía incrementar la consistencia en la presentación de informes entre las distintas jurisdicciones.

El proyecto de revisión de la NIA 701 condujo, en el mes de marzo de 2005, a la separación de esta NIA en dos normas: la NIA 705 (Modificaciones a la Opinión en el Informe del Auditor Independiente) y la NIA 706 (Párrafos de Énfasis de Asunto y Párrafos de Otros Asuntos en el Informe del Auditor). En esa fecha se publicaron los primeros borradores de dichas normas.

En julio de 2006, el IAASB aprobó y publicó los borradores de las NIA 705 y 706, en un formato viejo. Esto quiere decir que al elaborar estos borradores no se tuvieron en cuenta las nuevas convenciones de redacción establecidas en el Proyecto Claridad. Los mismos fueron publicados para exposición y recepción de comentarios en la página web del IAASB. A partir de los comentarios recibidos, se redactó un tercer borrador de cada norma, que tomó en cuenta dichos comentarios y en los cuales se aplicaron las nuevas

³⁸ NIA 700, El Dictamen del Auditor sobre los Estados Financieros, vigente para auditorías de estados financieros por períodos que terminaron en o después del 30 de setiembre de 2002.

³⁹ NIA 701, Modificaciones al Dictamen del Auditor Independiente, aprobada en diciembre de 2004 y vigente para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006.

convenciones de redacción. Estos borradores se publicaron para exposición en julio 2007. Con estas publicaciones, el IAASB buscaba recibir comentarios únicamente acerca del resultado de aplicar las nuevas convenciones de redacción a las normas.

Finalmente, los borradores de las NIA 705 y 706 fueron aprobados por el IAASB y posteriormente por el PIOB, por lo que se convirtieron en NIA, y se publicaron en octubre de 2008.

5.1.1. Fundamentos para la revisión de la NIA 701

La NIA 701 incluye requerimientos y guías que abordan tanto asuntos relativos a modificaciones en la opinión del auditor, como a párrafos de énfasis de asunto en el informe de auditoría. Al revisar la NIA, el IAASB entendió que el objetivo referido a la aplicación consistente de las NIA se vería facilitado si existiera una diferenciación más clara entre los asuntos que dan lugar a opiniones de auditoría modificadas (por ejemplo asuntos que dan lugar a opiniones con salvedad, adversas, o abstenciones de opinión), y aquellos que no dan lugar a modificaciones en la opinión (por ejemplo énfasis en asuntos u otros asuntos). El IAASB decidió que la separación de los requerimientos y guías establecidos en la NIA 701, relativos a estos asuntos, en dos NIA distintas, podría reflejar más adecuadamente la diferenciación antes mencionada. Por lo tanto, se acordó separar la NIA 701 revisada, en dos nuevas NIA: la NIA 705 y la NIA 706. La NIA 705 trata acerca de las modificaciones a la opinión del auditor, y la NIA 706 trata acerca de los párrafos de énfasis de asunto y párrafos de otros asuntos en el informe del auditor.

5.1.2. Cambios comunes a las NIA 705 y 706

De la NIA 700⁴⁰ se desprende la utilización de subtítulos en los informes de auditoría cuya opinión es limpia. Sin embargo, la NIA 701 no contempla esta situación. Esto implica que a partir de la entrada en vigencia de la NIA 700, los informes de auditoría tienen un formato distinto dependiendo de si la opinión es limpia o modificada. A partir de la entrada en

⁴⁰ NIA 700, El dictamen del auditor independiente sobre un juego completo de estados financieros de propósito general, en vigor para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre 2006.

vigencia de las NIA 705 y 706, será obligatorio el uso de subtítulos en aquellos informes del auditor que contienen modificaciones a la opinión o párrafos de énfasis de asunto o párrafos de otros asuntos. Esto va a implicar la uniformidad del formato de los informes de auditoría, independientemente de la opinión emitida.

5.2. Alcance de la NIA 705 y principales definiciones

La NIA 705 trata acerca de la responsabilidad que tiene el auditor de emitir un informe apropiado, cuando al formar la opinión sobre los estados financieros de acuerdo a la NIA 700, el auditor concluye que es necesario emitir una opinión modificada.

La NIA 705 define al concepto de opinión modificada como:

- Opinión con salvedad, u
- Opinión adversa, o
- Abstención de opinión.

Uno de los cambios introducidos por las nuevas convenciones de redacción establecidas en el Proyecto Claridad consiste en que cada NIA debe establecer los objetivos a ser alcanzados por el auditor. En este caso, el objetivo del auditor es expresar claramente una apropiada opinión modificada sobre los estados financieros cuando:

- El auditor concluye, basado en la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de errores materiales; o
- El auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de errores materiales.

La decisión sobre qué tipo de opinión es apropiada depende básicamente de los siguientes factores:

- La naturaleza del asunto que da lugar a la modificación de la opinión, es decir si los estados financieros no están libres de errores materiales o si no es posible obtener suficiente evidencia de auditoría.

- El juicio del auditor acerca de cuan penetrante son los efectos o posibles efectos que podrían tener los asuntos que dan lugar a la modificación de la opinión, sobre los estados financieros.

Con respecto a los factores a tener en cuenta para emitir una opinión modificada, hay un cambio en relación a lo que establecía la NIA 701. Se modifica el enfoque dado por la NIA al establecer en qué circunstancias o situaciones debe expresarse una opinión con salvedad, una opinión adversa o una abstención de opinión. La NIA 701⁴¹ establece que “un auditor tal vez no pueda expresar una opinión no modificada cuando existe cualquiera de las circunstancias siguientes y, a su juicio, el efecto del asunto es o puede ser de importancia relativa para los estados financieros:

- a) Hay una limitación al alcance del trabajo del auditor.
- b) Hay un desacuerdo con la administración respecto de la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación o lo adecuado de las revelaciones de los estados financieros”.

Según esa norma, las circunstancias descritas en a) podrían llevar a una opinión con salvedad o a una abstención de opinión, mientras que las circunstancias descritas en b) podrían llevar a una opinión con salvedad o una opinión adversa.

Dado que las nuevas convenciones de redacción le dan una mayor importancia a las definiciones, buscando brindar criterios claros y objetivos que permita al auditor aplicar las NIA de forma consistente, el IAASB consideró que la NIA 705 resultaría más clara si se incluyera en la misma la definición de *pervasive*⁴². Es fundamental que el auditor comprenda este significado puesto a que es en función de este concepto que el mismo determina qué tipo de opinión modificada va a emitir.

⁴¹ NIA 701, Modificaciones al Dictamen del Auditor Independiente, vigente para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006, párrafo 11.

⁴² Si bien no existe una traducción exacta de este término, de aquí en adelante nos referiremos al mismo como “penetrante”.

En este sentido, la NIA define el concepto penetrante como un término utilizado para describir el efecto sobre los estados financieros de:

- Errores detectados
- Posibles errores no detectados por no tener suficiente evidencia apropiada de auditoría

Los efectos penetrantes sobre los estados financieros son aquellos que, a juicio del auditor:

- No están limitados a elementos o rubros específicos en los estados financieros;
- En caso de estarlo, dichos elementos o rubros específicos representan o pueden llegar a representar una parte sustancial de los estados financieros; o
- En cuanto a las revelaciones, se considera que hay un efecto penetrante si las mismas son fundamentales para la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios.

A modo de resumen, el siguiente cuadro ilustra el tipo de opinión modificada que emite el auditor en función de la naturaleza del asunto que da lugar a la modificación de la opinión, y del juicio del auditor acerca de si los efectos o posibles efectos que podrían tener los asuntos que dan lugar a la modificación de la opinión son penetrantes sobre los estados financieros.

Naturaleza del asunto que ocasiona la modificación	Juicio del auditor acerca de lo penetrante de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no penetrante	Material y penetrante
Los estados financieros no están libres de errores materiales	Opinión con salvedad	Opinión adversa
Incapacidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada	Opinión con salvedad	Abstención de opinión

Fuente: NIA 705, Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente, párrafo A1.

5.3. Circunstancias en las que se requiere una modificación a la opinión del auditor

De acuerdo a la norma, el auditor debe modificar la opinión cuando:

- Concluye, basado en la evidencia de auditoría obtenida, que los estados financieros en su conjunto no están libres de errores materiales.
- No puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada como para concluir que los estados financieros están libres de errores materiales.

5.3.1. Naturaleza de los errores materiales

De acuerdo a la NIA 700, el auditor, para formarse una opinión sobre los estados financieros, debe concluir acerca de si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que los estados financieros están libres de errores materiales. La NIA 450 (Evaluación de errores identificados durante la Auditoría) establece que un error material puede surgir en relación a:

- Si las políticas contables seleccionadas son apropiadas;
- Si las políticas contables seleccionadas son correctamente aplicadas; o
- Si las revelaciones en los estados financieros son adecuadas.

5.3.1.1. Selección de políticas contables apropiadas

Las políticas contables seleccionadas por la administración pueden no resultar apropiadas, y por lo tanto se considera que los estados financieros contienen errores materiales, cuando:

- Las mismas no son consistentes con el marco de referencia de información financiera aplicable; o
- Cuando los estados financieros no reflejan la realidad económica y financiera de la entidad.

A modo de ejemplo, cuando los marcos de referencia de información financiera requieren que los cambios en políticas contables sean revelados y si es posible cuantificados, si la entidad ha cambiado de un año a otro las políticas contables significativas que utiliza para la preparación de sus estados financieros, y no lo revela en notas a los estados contables, entonces se considera un error material de los estados financieros.

5.3.1.2. Aplicación de las políticas contables seleccionadas

En relación a la aplicación de las políticas contables seleccionadas, errores materiales en los estados financieros pueden surgir:

- Cuando la administración no ha aplicado las políticas contables seleccionadas consistentemente con el marco de referencia de información financiera aplicable. Por ejemplo, cuando no se ha aplicado consistentemente las políticas contables de un período a otro, o no se ha dado el mismo tratamiento contable a transacciones o situaciones similares
- Cuando el método de aplicación de la política contable seleccionada no es adecuado.

5.3.1.3. Revelaciones en los estados financieros adecuadas

En lo que respecta a lo apropiado de las revelaciones en los estados financieros, errores materiales pueden surgir cuando:

- Los estados financieros no incluyen todas las revelaciones requeridas por el marco de referencia de información financiera aplicable;
- Las revelaciones en los estados financieros no son presentadas de acuerdo a lo que establece el marco de referencia de información financiera que sea aplicable; o
- Los estados financieros no contienen todas las revelaciones que son necesarias para poder considerar que muestran una presentación razonable.

5.3.2. Incapacidad de obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada

La imposibilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada se considera una limitación al alcance de la auditoría, y puede surgir de diversos aspectos:

- Circunstancias que están más allá del control de la entidad. La NIA cita dos ejemplos: los registros contables han sido destruidos, o los mismos no están en poder de la empresa por haber sido confiscados por autoridades gubernamentales.
- Circunstancias relacionadas a la naturaleza o momento en que sea realiza el trabajo de auditoría, por ejemplo:
 - ✓ La entidad debe usar el método de valor patrimonial proporcional para la contabilización de entidades relacionadas, y no es posible para el auditor obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre los estados financieros de dicha entidad relacionada, por lo que no puede evaluar si dicho método ha sido razonablemente aplicado.
 - ✓ El momento en el que se contrata al auditor es tal, que el mismo no puede presenciar el inventario físico de la entidad.
 - ✓ El auditor considera que la sola realización de procedimientos sustantivos no es suficiente para obtener la evidencia de auditoría necesaria, y se ha concluido que los controles de la entidad no son efectivos.
- Limitaciones impuestas por la administración, por ejemplo cuando ésta no permite al auditor presenciar el inventario físico, o cuando prohíbe al auditor la solicitud de confirmaciones externas relativas a cuentas específicas del balance. Las limitaciones impuestas por la administración pueden tener otros efectos sobre la auditoría, ya que pueden influir en la evaluación que hace el auditor sobre riesgo de fraude y en la consideración de continuar con el compromiso de auditoría.

La NIA establece que la imposibilidad del auditor de realizar un procedimiento de auditoría específico no constituye una limitación al alcance del trabajo si el auditor puede obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada mediante la realización de procedimientos de auditoría alternativos.

5.4. Determinación del tipo de opinión modificada

5.4.1. Opinión con salvedad

La NIA 705 establece que el auditor debe expresar una opinión con salvedad cuando:

- El auditor, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, concluye que los errores detectados en los estados financieros, considerados individualmente o en su conjunto, son materiales pero no penetrantes; o
- El auditor no puede obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada en la cual sustentar su opinión, pero concluye que los posibles efectos en los estados financieros de errores no detectados, si hubiere, podrían ser materiales pero no penetrantes.

5.4.2. Opinión adversa

Según esta NIA, el auditor debe expresar una opinión adversa cuando, habiendo obtenido evidencia de auditoría suficiente y apropiada, concluye que los errores detectados, considerados individualmente o en su conjunto, son tanto materiales como penetrantes en los estados financieros.

5.4.3. Abstención de opinión

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el mismo está imposibilitado de obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente en la cual sustentar su opinión, y

además concluye que los posibles efectos en los estados financieros de errores no detectados, si hubiere, podrían resultar tanto materiales como penetrantes.

Esta nueva versión de la norma contempla el caso en el que bajo raras y extremas circunstancias, puedan existir múltiples incertidumbres que afecten o puedan afectar a los estados financieros. Se establece que, bajo estas circunstancias, si el auditor pudo obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada acerca de cada una de las incertidumbres, pero sin embargo no es posible expresar una opinión de auditoría debido al posible efecto acumulado que pueda tener la interacción conjunta de todas las incertidumbres, entonces el auditor debe abstenerse de expresar una opinión sobre los estados financieros.

El IAASB entiende que en esas circunstancias, el posible efecto combinado de la interacción de varias incertidumbres en los estados financieros en su conjunto, puede resultar muy material y penetrante, llevando a que el auditor se vea imposibilitado de formar una opinión sobre los estados financieros. Esto puede ocurrir aunque cada una de las incertidumbres, individualmente consideradas, pueda no dar lugar a una abstención de opinión.

Cuando el borrador de la NIA se publicó para exposición, algunos de los comentarios que se recibieron cuestionaban la claridad de la NIA, con respecto a la necesidad o no de incluir un párrafo de énfasis para cada una de las incertidumbres existentes, además de la abstención de opinión por parte del auditor. El IAASB entendió que quedaba en total evidencia que esto no era necesario, ya que se debe redactar un párrafo en el que se describen todas y cada una de las razones fundamentales por las cuales el auditor se abstiene de opinar, por lo que sería redundante incluir párrafos que hagan énfasis en esos asuntos ya explicados.

De acuerdo a la NIA 701, “en casos extremos, como los de situaciones que implican múltiples faltas de certeza que son importantes para los estados financieros, el auditor puede considerar apropiado expresar una abstención de opinión en vez de incluir un párrafo

de énfasis de asunto”⁴³. Esta norma da la posibilidad de que el auditor se abstenga de opinar en lugar de incluir un párrafo de énfasis de asunto. En cambio, la NIA 705 obliga al auditor a abstenerse de opinar cuando no puede determinar el efecto de todas las incertidumbres acumuladas.

5.4.4. Análisis comparativo con la NIA 701

A modo de comparación, la NIA 701 establece que:

- Deberá expresarse una opinión con salvedad, “cuando el auditor concluye que no puede expresarse una opinión no modificada, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración o limitación en el alcance no es de tanta importancia relativa ni tan dominante como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión”⁴⁴.
- “Deberá expresarse una abstención de opinión cuando el posible efecto de una limitación en el alcance del trabajo sea de tanta importancia relativa y tan dominante que el auditor no haya podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y, en consecuencia, no pueda expresar una opinión sobre los estados financieros”⁴⁵.
- “Deberá expresarse una opinión adversa cuando el efecto de un desacuerdo sea de tanta importancia relativa y tan dominante para los estados financieros que el auditor concluya que una opinión con salvedad del dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza equívoca o incompleta de los estados financieros”⁴⁶.

Consideramos que con este requerimiento queda a juicio del auditor la interpretación de lo que considera “de tanta importancia relativa” y “tan dominante”. Esto puede llegar a dar lugar a que dos auditores emitan distintas opiniones en la misma situación, porque uno

⁴³ NIA 701, Modificaciones al Dictamen del Auditor Independiente, vigente para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006, párrafo 9.

⁴⁴ NIA 701, párrafo 12.

⁴⁵ NIA 701, párrafo 13.

⁴⁶ NIA 701, párrafo 14.

considera que el error no es ni de tanta importancia relativa ni tan dominante, mientras que para el otro sí lo es, y en este caso emitiría una opinión adversa por ejemplo.

A continuación exponemos un cuadro que resume los tipos de opinión modificada a emitir de acuerdo a las circunstancias, que se desprende de la lectura de la NIA 701.

Naturaleza de los errores identificados	Juicio del auditor acerca de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Significativos	Muy significativos
Limitación en el alcance	Opinión con salvedad	Abstención de opinión
Violación de normas contables	Opinión con salvedad	Opinión adversa

Fuente: Cuadro de elaboración propia

Por su parte, la nueva NIA 705, le da al auditor pautas más precisas para decidir qué tipo de opinión emitirá de acuerdo a las circunstancias. Esto se debe a que en la misma no se toma en consideración el grado de importancia relativa ni cuán penetrante es el error en los estados financieros, para determinar el tipo de opinión.

5.5. Consecuencias que surgen de la imposibilidad de obtener apropiada evidencia de auditoría suficiente a causa de una limitación impuesta por la administración posteriormente a la aceptación del compromiso por parte del auditor

La NIA 705 establece guías acerca de la responsabilidad que tiene el auditor cuando, después de haber aceptado un compromiso de auditoría, el auditor descubre que existe una limitación al alcance del trabajo impuesta por la administración, y que la misma puede resultar en la necesidad de expresar una opinión con salvedad o abstenerse de expresar una opinión sobre los estados financieros.

Esta situación no se encuentra contemplada en la NIA 701. Esta última considera únicamente, y a modo de ejemplo, la situación en la cual existe una limitación al alcance del trabajo del auditor impuesta por la entidad, cuando los términos del trabajo especifican que el auditor no llevará a cabo un procedimiento de auditoría que él considera necesario. Dicha NIA establece que “cuando la limitación en los términos de un trabajo propuesto es tal que el auditor crea que existe la necesidad de expresar una abstención de opinión, ordinariamente, no aceptaría ese trabajo tan limitado como un trabajo de auditoría, a menos que lo requieran los estatutos”⁴⁷.

Cuando el borrador de la NIA 705 se publicó para exposición, se recibieron comentarios sobre este tema que proponían que esta norma debería además tratar la responsabilidad del auditor en aquellos casos en que la limitación al alcance impuesta por la administración surge incluso antes de la aceptación del compromiso, tal como está establecido en la NIA 701. Estos comentarios en su mayoría establecían que la aceptación de un compromiso cuando el auditor sabe, antes de comenzar la auditoría, que existe una limitación al alcance impuesta por la administración, amenaza seriamente la independencia del auditor y no permite que el mismo cumpla con las cualidades éticas que le son requeridas. Los comentarios sugerían que la NIA introdujera un requerimiento que establezca que si el auditor, previo a la aceptación del compromiso, sabe que la administración impuso una limitación al alcance de la auditoría que puede derivar en una opinión con salvedad o una abstención de opinión, el auditor no debe aceptar dicho compromiso, excepto que sea requerido por ley. El IAASB aceptó estas sugerencias pero entendió que la NIA 705 no trata acerca de asuntos relativos a la aceptación o continuación de compromisos, por lo que concluyó que el requerimiento sugerido debía estar incluido en la NIA 210, por lo que fue agregado a dicha norma.

La NIA 705 establece que el auditor, si posteriormente a la aceptación del compromiso de auditoría, descubre que existe una limitación al alcance del trabajo impuesta por la administración, la cual probablemente resulte en la necesidad de expresar una opinión con

⁴⁷ NIA 701, Modificaciones al Dictamen del Auditor Independiente, vigente para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006, párrafo 16.

salvedad o una abstención de opinión, entonces debe solicitarle a la administración que elimine dicha limitación. Si la administración se negara a eliminarla, el auditor debe comunicar el asunto a los encargados de gobierno corporativo y determinar si es posible la realización de procedimientos de auditoría alternativos para obtener apropiada evidencia de auditoría suficiente.

En caso de que no sea viable para el auditor la realización de procedimientos de auditoría alternativos para obtener apropiada evidencia de auditoría suficiente, la NIA establece lo siguiente:

- Si el auditor concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de errores no detectados, si hubiere, pueden resultar materiales pero no penetrantes, el auditor debe expresar una opinión con salvedad; o
- Si el auditor concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de errores no detectados, si hubiere, pueden resultar tanto materiales como penetrantes, el auditor debe:
 - ✓ Renunciar al compromiso de auditoría, mientras sea factible y no esté prohibido por leyes o regulaciones; o
 - ✓ Abstenerse de expresar una opinión sobre los estados financieros cuando no sea factible la resignación al compromiso.

La posibilidad de resignar al compromiso puede depender de la etapa en la que se encuentra la auditoría, es decir del grado de avance en el que se encuentra el trabajo en el momento en que la administración impone una limitación al alcance. Si el auditor ha sustancialmente finalizado la auditoría, probablemente decidirá completarla mientras sea posible, y luego abstenerse de expresar una opinión sobre los estados financieros, explicando la limitación al alcance del trabajo en el párrafo en el cual se describen los fundamentos para la abstención de opinión.

De acuerdo a lo que establece la NIA, si el auditor decide renunciar al compromiso, antes de hacerlo debe comunicar a los encargados del gobierno aquellos asuntos vinculados a

errores identificados durante la auditoría, que podrían haber dado lugar a modificaciones en la opinión del auditor.

5.6. Otras consideraciones relativas a una opinión adversa o a una abstención de opinión

La NIA 705 no permite que el auditor exprese una opinión adversa o una abstención de opinión sobre los estados financieros en su conjunto y a su vez emita una opinión limpia sobre un solo estado financiero o uno o más rubros específicos de los mismos, bajo un mismo marco de referencia de información financiera. Esta situación no es permitida por la NIA porque se entiende que puede quitarle importancia o contradecir la opinión adversa o la abstención de opinión expresada sobre los estados financieros en su conjunto.

En la sección “Material de aplicación y explicación”, la NIA da ejemplos de circunstancias en las cuales se puede emitir una opinión adversa o abstención de opinión, y a su vez una opinión limpia y sin embargo no se considera que exista una contradicción:

- Se puede expresar una opinión limpia sobre los estados financieros preparados bajo determinado marco de referencia de información financiera, y en el mismo informe, expresar una opinión adversa sobre los mismos estados financieros pero que fueron preparados bajo otro marco de referencia de información financiera.
- El auditor puede abstenerse de opinar respecto a los resultados de las operaciones y los flujos de caja, y expresar una opinión limpia sobre la posición financiera. En este caso, el auditor no expresa una abstención de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

5.7. Contenido y forma del informe del auditor cuando la opinión es modificada

5.7.1. Párrafo que contiene los fundamentos de la opinión modificada

Cuando el auditor modifica su opinión sobre los estados financieros debe, además de cumplir con los elementos específicos que requiere la NIA 700, incluir en su dictamen un párrafo que describa el asunto que da lugar a la modificación. Este párrafo debe ser ubicado, en el informe de auditoría, inmediatamente antes del párrafo en el que se expresa la opinión. Asimismo se deben utilizar subtítulos tales como “Bases para la opinión con salvedad”, “Bases para la opinión adversa”, o “Bases para la abstención de opinión”, según corresponda. Lo que se busca es la consistencia tanto en la forma como en el contenido del informe del auditor para que sea entendible para los usuarios.

La NIA 705 establece que si existe un error material en los estados financieros que se refiere a un rubro o rubros específicos de los mismos, el auditor debe incluir en el párrafo en el que se explican los fundamentos para la opinión modificada, una descripción y cuantificación de los posibles efectos en los estados financieros. Si no es posible cuantificar dichos efectos, el auditor debe aclararlo explícitamente en ese párrafo.

Si los errores materiales en los estados financieros están relacionados a revelaciones narrativas, el auditor debe incluir en el párrafo en el que se explican los fundamentos para la opinión modificada, una descripción de cómo y por qué esas revelaciones tienen errores.

Por otra parte, la NIA 705 establece que en caso de existir un desacuerdo con la administración acerca de determinadas revelaciones, el auditor debe publicar aquellas revelaciones omitidas en el párrafo en el cual se establece el fundamento para la opinión modificada, excepto que esto no esté permitido por leyes o regulaciones. El IAASB entiende que este requerimiento es de interés público.

Si el error material de los estados financieros se refiere a la no revelación de información que debería ser revelada de acuerdo al marco de referencia de información financiera aplicable, el auditor debe:

Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente (Norma Internacional de Auditoría 705)

- Discutir aquellos asuntos no revelados con los encargados del gobierno;
- Describir en el párrafo en el cual se explican los fundamentos para la opinión modificada la naturaleza de la información omitida; y
- Siempre que no esté prohibido por leyes o regulaciones, incluir las revelaciones omitidas, mientras sea factible y el auditor haya obtenido evidencia de auditoría suficiente sobre dichas revelaciones.

Se considera que no es factible para el auditor la revelación de información omitida si:

- La información no fue preparada por la administración, o no fue obtenida por el auditor. En estas situaciones se entiende que no es factible la revelación de la información omitida ya que el auditor estaría asumiendo la responsabilidad de la administración por la preparación de la misma.
- A juicio del auditor, esa información resultaría excesivamente voluminosa en relación al tamaño del informe del auditor.

En algunos comentarios recibidos sobre el borrador de esta NIA, se discutió acerca de si este requerimiento implicaba que el auditor estuviera asumiendo la responsabilidad de la administración por la preparación de los estados financieros. Para el IAASB esto no es así, ya que el auditor debe revelar en su informe la información omitida solo si la misma se encuentra disponible.

Si la modificación a la opinión de auditoría fuera consecuencia de la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente, el auditor debe incluir en el párrafo en el que se explican los fundamentos para la opinión modificada, las razones por las cuales no fue posible obtener dicha evidencia.

En lo que respecta al párrafo que contiene los fundamentos de la opinión modificada, la NIA 705 establece además, que aún cuando el auditor haya expresado una opinión adversa o se haya abstenido de expresar una opinión sobre los estados financieros, el mismo debe describir en este párrafo, las razones de cualquier otro asunto que esté en su conocimiento, y que pudiera haber ocasionado una modificación a la opinión, así como los posibles

efectos de dichos asuntos sobre los estados financieros. Este requerimiento no se encuentra contemplado en la NIA 701, lo que genera que en la práctica surjan dudas sobre si ante una opinión adversa o abstención de opinión, corresponde incluir la descripción de otros asuntos que también podrían haber modificado la opinión. Por lo tanto consideramos que este requerimiento constituye un aporte significativo de la nueva NIA.

5.7.2. Párrafo de opinión

Cuando el auditor emite una opinión de auditoría modificada, debe utilizar en el párrafo de opinión, los siguientes títulos según corresponda: “Opinión con salvedad”, “Opinión adversa” o “Abstención de opinión”. Esto es algo que introduce la NIA 705, ya que no es requerido por la 701. El uso de estos títulos busca dejar claro al usuario, que la opinión del auditor es modificada, e indica el tipo de modificación.

5.7.2.1. Opinión con salvedad

Cuando el auditor emite una opinión con salvedad debido a errores materiales en los estados financieros, debe expresar en el párrafo de opinión, que en opinión del auditor, excepto por los efectos de lo mencionado en el párrafo “Bases para la opinión con salvedad”:

- Los estados financieros están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante (o dan un punto de vista verdadero y razonable), de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Esto aplica cuando el informe se emite de acuerdo a un marco de referencia de información financiera de presentación razonable.
- Los estados financieros han sido preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo al marco de referencia de información financiera aplicable. Esto aplica cuando el informe se emite de acuerdo a un marco de referencia de información financiera de cumplimiento.

Cuando la opinión con salvedad se debe a la imposibilidad de obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada, al párrafo de opinión se le debe agregar la frase: “excepto por los posibles efectos de lo mencionado en el párrafo Bases para la opinión con salvedad...”.

5.7.2.2. Opinión adversa

Cuando el auditor emite una opinión adversa, debe expresar en el párrafo de opinión, que, en opinión del auditor, debido a lo significativo de los asuntos mencionados en el párrafo “Bases para la opinión adversa”:

- Los estados financieros no están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante (o no dan un punto de vista verdadero y razonable), de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable. Esto aplica cuando el informe se emite de acuerdo a un marco de referencia de información financiera de presentación razonable.
- Los estados financieros no han sido preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo al marco de referencia de información financiera aplicable. Esto aplica cuando el informe se emite de acuerdo a un marco de referencia de información financiera de cumplimiento.

5.7.2.3. Abstención de opinión

Cuando el auditor se abstiene de opinar debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, debe expresar en el párrafo de opinión, que:

- Debido a lo significativo de los asuntos descritos en el párrafo “Bases para la abstención de opinión”, el auditor no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada que sustenten una opinión de auditoría, y que por lo tanto,
- El auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros.

5.7.3. Descripción de la responsabilidad del auditor cuando el mismo expresa una opinión con salvedad o una opinión adversa

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedad o una opinión adversa, debe corregir, en el informe de auditoría, la descripción acerca de la responsabilidad del auditor, y en ese párrafo afirmar que el auditor cree que la evidencia de auditoría que se obtuvo es suficiente y apropiada para sustentar la opinión de auditoría modificada.

5.7.4. Descripción de la responsabilidad del auditor cuando el mismo se abstiene de expresar una opinión

Cuando el auditor se abstiene de expresar una opinión como consecuencia de que no fue posible obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada, entonces debe corregir el párrafo introductorio del informe de auditoría, y en lugar de expresar que se han auditado los estados financieros, se debe afirmar que el auditor fue contratado para auditar los estados financieros. Asimismo se debe corregir el párrafo en el cual se describe la responsabilidad del auditor, y afirmar lo siguiente: “Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los estados financieros basada en nuestra auditoría. Nuestra auditoría fue realizada de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC). Sin embargo debido a las situaciones descritas en el párrafo “Bases para la abstención de opinión”, no hemos podido obtener evidencia de auditoría apropiada y suficiente para fundamentar una opinión de auditoría”⁴⁸.

5.8. Comunicación a los encargados del gobierno corporativo

La NIA 260 establece que el auditor debe comunicar a los encargados del gobierno corporativo las “modificaciones esperadas al dictamen del auditor”⁴⁹. La NIA 705 también contempla esta situación. Según esta norma, cuando el auditor cree que será necesario

⁴⁸ NIA 705, Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente, vigente para auditorías de estados financieros que comiencen en, o después del 15 de diciembre de 2009, párrafo 27.

⁴⁹ NIA 260, Comunicaciones de Asuntos de Auditoría con los Encargados del gobierno Corporativo, en vigor para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004, párrafo 11.

modificar la opinión de auditoría, debe comunicar a los encargados del gobierno corporativo todas aquellas circunstancias que llevaron a dicha modificación, y la redacción propuesta de la opinión modificada.

Esto permite:

- Que el auditor informe a los encargados del gobierno corporativo la intención que tiene de modificar la opinión de auditoría y las razones que dan lugar a dicha modificación;
- Que el auditor busque la aprobación de los encargados del gobierno corporativo acerca de los asuntos que dan lugar a la modificación que se pretende dar.
- Que los encargados del gobierno corporativo tengan la oportunidad, si corresponde, de darle al auditor información adicional y explicaciones respecto a los asuntos que dan lugar a las intenciones de modificar la opinión.

5.9. Resumen del capítulo

Los principales aspectos a destacar de la NIA 705, que no se encuentran contemplados en la NIA 701, son los siguientes:

- Establece más guías y proporciona lineamientos más claros acerca de cuándo debe el auditor modificar su opinión de auditoría.
- Incorpora la definición del término penetrante y explica cuándo se considera que los efectos de errores o posibles errores, sobre los estados financieros son penetrantes.
- Establece guías acerca de la responsabilidad que tiene el auditor cuando, después de haber aceptado un compromiso de auditoría, descubre que existe una limitación al alcance del trabajo impuesta por la administración.
- Prohíbe expresamente que el auditor exprese una opinión adversa o una abstención de opinión sobre los estados financieros en su conjunto y a su vez emita una opinión

Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente (Norma Internacional de Auditoría 705)

limpia sobre un solo estado financiero o uno o más rubros específicos de los mismos, bajo un mismo marco de referencia de información financiera.

- Introduce la obligación de incluir subtítulos en los informes de auditoría que contienen una opinión modificada.
- Establece que aún cuando el auditor haya expresado una opinión adversa o se haya abstenido de expresar una opinión sobre los estados financieros, el mismo debe describir en este párrafo, las razones de cualquier otro asunto que esté en su conocimiento, y que pudiera haber ocasionado una modificación a la opinión, así como los posibles efectos de dichos asuntos sobre los estados financieros.
- Establece la obligación del auditor de comunicar a los encargados del gobierno corporativo su decisión de expresar una opinión de auditoría modificada, y la redacción que se le pretende dar al párrafo.

En los anexos C a G se presentan, en su versión en inglés, modelos de informes de auditoría con opinión modificada.

6. PÁRRAFOS DE ÉNFASIS DE ASUNTO Y PÁRRAFOS DE OTROS ASUNTOS EN EL INFORME DEL AUDITOR INDEPENDIENTE (Norma Internacional de Auditoría 706)

6.1. Introducción

La NIA 706 trata acerca de información adicional que el auditor debe incluir en el informe de auditoría, cuando lo considere necesario para:

- Llamar la atención de los usuarios de la información financiera acerca de asuntos que están revelados en los estados financieros y, que debido a su importancia, son fundamentales para la comprensión de los estados financieros.
- Llamar la atención de los usuarios de la información financiera acerca de otros asuntos que no están revelados en los estados financieros, que son importantes para que los usuarios puedan entender la auditoría, las responsabilidades del auditor, o el informe de auditoría.

A diferencia de la NIA 701⁵⁰, la NIA 706 hace una clara distinción entre los términos párrafo de énfasis de asunto, y párrafo de otros asuntos. Esta última define “párrafo de énfasis de asunto” como aquel párrafo incluido en el informe de auditoría, que se refiere a un asunto presentado o revelado en los estados financieros, y que a juicio del auditor es de tal importancia que es necesario remarcarlo ya que es fundamental para la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios. Por otro lado, define “párrafo de otros asuntos” como aquel párrafo incluido en el informe del auditor que se refiere a un asunto que no fue presentado o revelado en los estados financieros (un asunto distinto a los que afectan los estados financieros), y que a juicio del auditor, es relevante para la comprensión por parte de los usuarios de la auditoría, responsabilidades del auditor o el informe de auditoría en sí mismo.

⁵⁰ NIA 701, Modificaciones al dictamen del auditor independiente, en vigor para dictámenes de auditor fechados en, o después del 31 de diciembre de 2006.

De acuerdo a lo establecido en la NIA 706, el objetivo del auditor consiste entonces en llamar la atención de los usuarios cuando según su juicio profesional sea necesario hacerlo, agregando un párrafo con información adicional en el informe de auditoría que puede estar referida a asuntos revelados en los estados financieros o a asuntos que no lo están y que se consideran relevantes para la comprensión de los usuarios acerca de la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría.

6.2. Párrafo de énfasis de asunto

De acuerdo a la NIA 701, “en ciertas circunstancias, el dictamen de un auditor puede modificarse añadiendo un párrafo de énfasis de asunto para resaltar un tema que afecte a los estados financieros, el cual se incluye en una nota a los estados financieros que discute el asunto de forma más extensa”⁵¹. En esta NIA se da la posibilidad al auditor de incluir un párrafo en el cual se detalle cierta información revelada en los estados financieros. Sin embargo, no es una obligación para el auditor redactar dicho párrafo en el informe. Los únicos casos en que esta NIA define que es un requerimiento añadir un párrafo de énfasis son:

- Cuando hay un asunto de importancia relativa respecto de un problema de negocio en marcha.
- Cuando hay una falta de certeza importante (que no sea un problema de negocio en marcha y que no esté bajo el control directo de la entidad) cuya resolución dependa de hechos futuros y que pueda afectar a los estados financieros.

En los comentarios efectuados por las firmas de auditoría durante el proceso de revisión de la NIA 701, se cuestionó que la misma podía llegar a dar lugar a que los auditores usen párrafos de énfasis de asunto para informar acerca de situaciones que no están correctamente reveladas en los estados financieros, cuando en realidad en estas circunstancias deberían modificar la opinión. Por lo tanto, de forma de clarificar las

⁵¹ NIA 701, Modificaciones al dictamen del auditor independiente, en vigor para dictámenes de auditor fechados en, o después del 31 de diciembre de 2006, párrafo 5.

circunstancias en las cuales un auditor debe incluir un párrafo de énfasis de asunto en un informe de auditoría, el IAASB incluyó en la versión definitiva de la NIA 706 una serie de condiciones que se deben cumplir para que el auditor esté obligado a incluir un párrafo de énfasis de asunto.

De acuerdo a la NIA 706, si el auditor considera necesario llamar la atención de los usuarios de la información financiera acerca de un asunto revelado en los estados financieros, éste debe incluir un párrafo de énfasis de asunto solo si se cumplen las siguientes condiciones:

- El auditor obtuvo suficiente evidencia de auditoría de que el asunto no representa un error material en los estados financieros.
- El párrafo de énfasis de asunto solo debe referirse a asuntos revelados en los estados financieros.

A partir de estas condiciones se busca hacer hincapié en que un párrafo de énfasis de asunto no puede ser utilizado como una alternativa a un dictamen modificado.

La inclusión de un párrafo de énfasis de asunto en el informe de auditoría no afecta la opinión del auditor. Dicho párrafo no sustituye a una opinión con salvedad, adversa u abstención de opinión, ni revelaciones que deberían haber sido realizadas por la administración de acuerdo a lo que establece el marco de referencia de información financiera aplicable. Si por ejemplo, el auditor en el párrafo de énfasis de asunto revela más información de la que está incluida en las notas a los estados financieros, esto implica que las revelaciones no son razonables por lo cual el informe de auditoría debería ser modificado, si la incompleta revelación implica un error material en los estados financieros.

A pesar de limitar al auditor acerca de cuándo utilizar un párrafo de énfasis de asunto, se deja a su juicio profesional el hecho de que se incluya o no dicho párrafo en el informe de auditoría, teniendo en cuenta la evaluación que hace el auditor acerca de la importancia del asunto para la comprensión de los estados financieros por parte de los usuarios.

Párrafos de énfasis de asunto y párrafos de otros asuntos en el informe del auditor independiente (Norma Internacional de Auditoría 706)

En la NIA 706 no se detallan específicamente situaciones en las cuales se debe incluir necesariamente un párrafo de énfasis. Solo se considera como un requerimiento, lo descrito en los párrafos anteriores. Sin embargo, en la sección de “Material de aplicación y explicación”, la NIA da varios ejemplos sobre en qué circunstancias el auditor puede considerar incluir un párrafo de énfasis de asunto, como ser:

- Incertidumbre acerca del resultado futuro de un litigio excepcional.
- Aplicación anticipada de una nueva norma contable que tenga un efecto penetrante en los estados financieros.
- Una catástrofe que tuvo o continúa teniendo un efecto significativo en la posición financiera de la entidad auditada.

Por otra parte, esta norma hace referencia a otras NIA en las cuales se requiere que se utilice un párrafo de énfasis de asunto cuando suceden las siguientes situaciones:

- De acuerdo al borrador de la NIA 210⁵² si el auditor considera que el marco de referencia de información financiera establecido por ley no es aceptable, el auditor puede sin embargo aceptar el compromiso únicamente si:
 - ✓ La administración o los encargados del gobierno corporativo acuerdan proporcionar al auditor las revelaciones adicionales que sean necesarias para que los estados financieros no conduzcan a conclusiones erróneas;
 - ✓ En los términos de contratación se establece que el informe de auditoría va a incorporar un párrafo de énfasis de asunto de forma que los usuarios sepan que se realizaron en los estados financieros revelaciones adicionales a las que exige el marco normativo utilizado por la entidad.
- La NIA 560⁵³ establece que, en el caso de que el auditor tome conocimiento de un hecho ocurrido luego de la fecha de su informe que de haber sido conocido por él

⁵² NIA 210, Acuerdo en las condiciones de los compromisos de auditoría, vigente para auditorías de estados financieros que comiencen en, o después del 15 de diciembre de 2009, párrafo 19.

⁵³ NIA 560, Hechos posteriores, vigente para ejercicios que comienzan en o a partir del 15 de diciembre de 2009, párrafo 12.

Párrafos de énfasis de asunto y párrafos de otros asuntos en el informe del auditor independiente (Norma Internacional de Auditoría 706)

antes de emitir el informe, el mismo se habría visto modificado, y si las leyes, regulaciones o el marco de referencia de información financiera aplicable permiten que la administración y los responsables de la aprobación de los estados financieros corrijan y aprueben respectivamente los estados financieros solamente por el efecto de ese hecho posterior, el auditor puede restringir los procedimientos de auditoría relacionados a hechos posteriores solo a ese hecho. En estas circunstancias el auditor debe:

- ✓ Corregir el informe de auditoría incluyendo una fecha adicional que se refiera a la corrección realizada a los estados financieros, y que por lo tanto indica que los procedimientos de auditoría sobre hechos posteriores se restringieron a la corrección realizada; o
 - ✓ Emitir un nuevo informe de auditoría o corregir el existente, agregándole un párrafo de énfasis de asunto o un párrafo de otros asuntos que exprese que los procedimientos de auditoría realizados sobre hechos posteriores se limitan a la corrección de los estados financieros descrita en una nota a los estados financieros.
- La NIA 560⁵⁴, también considera el caso en que el auditor toma conocimiento de un hecho ocurrido luego de la fecha de emisión del informe y de la publicación de los estados financieros, el cual, de haber sido conocido por él antes de emitir el informe, éste se habría visto modificado. En esta circunstancia, el auditor debe emitir un nuevo informe o corregir el existente, según corresponda. En ambos casos se debe incluir un párrafo de énfasis de asunto o un párrafo de otros asuntos en el cual se haga referencia a la nota de los estados financieros que discute la razón por la cual fue necesaria la corrección de los estados financieros después de que los mismos fueron emitidos, así como la corrección del informe previamente emitido por el auditor.

⁵⁴ NIA 560, Hechos posteriores, vigente para ejercicios que comienzan en o a partir del 15 de diciembre de 2009, párrafo 16.

- De acuerdo a la NIA 570⁵⁵ se debe incluir un párrafo de énfasis de asunto en el informe de auditoría cuando, si bien se cumple el supuesto de empresa en marcha, existe una incertidumbre material relacionada a determinado evento o condición que, de cumplirse, pondría en duda la continuidad de dicho supuesto. En este caso, el párrafo de énfasis debe destacar la existencia de dicha incertidumbre material relacionada a ese evento o condición. Además se debe hacer referencia a la nota en los estados financieros en donde se explica esta incertidumbre y la forma en la que la administración piensa lidiar con estos eventos.

6.3. Forma y contenido del párrafo de énfasis de asunto

En la NIA 706 se detalla cómo debe presentar el auditor un párrafo de énfasis de asunto en un informe de auditoría. La forma en que debe ser redactado dicho párrafo es establecido en la NIA 706 como un requerimiento, buscando con esto una mayor consistencia en los informes de auditoría.

Cuando el auditor incluye un párrafo de énfasis de asunto en el informe, éste debe:

- Incluir el párrafo de énfasis de asunto inmediatamente luego del párrafo que contiene la opinión del auditor;
- Utilizar el título “Párrafo de Énfasis de Asunto” o alguno similar que sea apropiado;
- Incluir en el párrafo una referencia a la nota a los estados financieros en la cual se encuentra revelada la situación redactada en el párrafo;
- Indicar que la opinión del auditor no se modifica respecto al asunto enfatizado.

En la NIA 701, se daba la opción de incluir el párrafo de énfasis luego del que contiene la opinión del auditor, mientras que en la NIA 706 es una obligación incluirlo luego de la opinión.

⁵⁵ NIA 570, Negocio en marcha, vigente para ejercicios que comienzan en o a partir del 15 de diciembre de 2009, párrafo 19.

6.4. Párrafo de otros asuntos

El auditor debe incluir un párrafo de otros asuntos, si de acuerdo a su juicio profesional, considera que es relevante comunicar ciertos asuntos que no están revelados en los estados financieros, y que facilitan la comprensión de los usuarios de la información financiera, acerca de la auditoría, las responsabilidades del auditor o del informe de auditoría. Esto lo debe hacer siempre y cuando no haya ninguna ley o regulación que prohíba la revelación de dicho asunto. No se puede incluir en un párrafo de otros asuntos información confidencial, ni tampoco información que necesariamente deba ser revelada por la administración. Con la inclusión de este requerimiento en la NIA 706, el IAASB buscó dar al auditor flexibilidad en la comunicación de otros asuntos que no serían apropiados revelar en un párrafo de énfasis de asunto. Este párrafo trata acerca de asuntos que, de acuerdo al marco de referencia de información financiera utilizado, no deben estar presentados o revelados en los estados financieros. La NIA 701 establece que “además del uso de un párrafo de énfasis de asunto para temas que afectan los estados financieros, el auditor puede también modificar su dictamen usando un párrafo de énfasis de asunto, (...) para informar sobre asuntos distintos a los que afectan los estados financieros”⁵⁶. Como se puede apreciar, en la NIA 701, la inclusión de un párrafo que trate otros asuntos que no estén contemplados en los estados financieros no es una obligación.

La NIA 706 hace referencia a otras NIA en las cuales se requiere que se utilice un párrafo de otros asuntos cuando suceden las siguientes situaciones:

- En la NIA 560, párrafos 12(b) y 16, se establece que se debe incluir un párrafo de énfasis de asunto o un párrafo de otros asuntos cuando el auditor toma conocimiento de un hecho ocurrido luego de la fecha de su informe que de haber sido conocido por él antes de emitir el informe, el mismo se habría visto modificado. Este requerimiento fue explicado anteriormente en la sección 6.2.

⁵⁶ NIA 701, Modificaciones al dictamen del auditor independiente, en vigor para dictámenes de auditor fechados en, o después del 31 de diciembre de 2006, párrafo 10.

- De acuerdo al borrador de la NIA 710⁵⁷, el auditor debe incluir un párrafo de otros asuntos en las siguientes circunstancias:
 - ✓ Cuando los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor y está permitido por alguna ley o regulación que el auditor entrante se refiera en su dictamen al dictamen del auditor antecesor sobre las cifras correspondientes, y el mismo decide hacerlo, entonces el auditor debe incluir en su dictamen un párrafo de otros asuntos que exprese lo siguiente: que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor; el tipo de opinión emitida por el auditor anterior, y si la misma fue modificada, las razones que dieron lugar a la misma; y la fecha de dicho dictamen.
 - ✓ Cuando los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor debe expresar en su dictamen, en un párrafo de otros asuntos, que las cifras correspondientes no han sido auditadas. Esta declaración, sin embargo, no releva al auditor de la obligación que tiene de obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada de que los balances iniciales no contienen errores que afecten de forma material a los estados financieros del período actual.
- La NIA 720⁵⁸ establece que en el caso en que hayan documentos que contengan estados financieros auditados y otra información adicional, si el auditor identificó alguna inconsistencia entre esta información antes de que se emita el informe de auditoría, y siendo necesaria la corrección de esta información, la administración se niega a hacerlo, el auditor debe comunicar este asunto a los encargados del gobierno corporativo e incluir en el informe de auditoría un párrafo de otros asuntos en el

⁵⁷ NIA 710, Información comparativa- Cifras correspondientes y estados financieros comparativos, vigente para auditorías de estados financieros que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009, párrafos 12 y 13, y 15 y 16.

⁵⁸ NIA 720, La responsabilidad del auditor en relación a otra información en documentos que contienen estados financieros auditados, vigente para auditorías de estados financieros que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2009, párrafo 10.

cual se describa la inconsistencia material, o aplazar el informe de auditoría, o si es permitido por ley, renunciar al compromiso de auditoría.

En la sección “Material de aplicación y explicación” de la NIA 706, se ilustran varios ejemplos de cuándo se puede incluir un párrafo de otros asuntos:

- Asuntos relevantes para la comprensión de la auditoría: en el caso excepcional de que el auditor no pueda renunciar a un compromiso de auditoría, a pesar de que el posible efecto resultante de la imposibilidad de obtener suficiente evidencia de auditoría debido a una limitación en el alcance del trabajo del auditor impuesta por la administración sea penetrante, el auditor puede considerar incluir un párrafo de otros asuntos en el cual se explique por qué no es posible resignar a dicho compromiso de auditoría.
- Asuntos relevantes para la comprensión de las responsabilidades del auditor: un párrafo de otros asuntos no trata acerca de las circunstancias en las cuales un auditor tiene otras responsabilidades de informar además de las establecidas en las NIA, ni tampoco trata acerca de aquellas circunstancias en las cuales el auditor fue contratado para realizar y reportar sobre procedimientos específicos adicionales o para expresar una opinión sobre asuntos específicos. Esto se debe redactar en el párrafo de “Informe sobre otros requisitos legales y regulatorios” tal como se establece en la NIA 700.
- Cuando se opina sobre más de un juego de estados financieros: una entidad puede preparar un juego de estados financieros en función de un marco de referencia de información financiera determinado y preparar otro juego de estados financieros de acuerdo a otro marco de referencia de información financiera diferente, y contratar al auditor para que opine sobre los dos juegos de estados financieros preparados bajo diferentes marcos de referencia de información financiera. Si el auditor considera que ambos marcos de referencia de información financiera son aceptables de acuerdo a las circunstancias en las cuales se aplican, puede incluir un párrafo de

otros asuntos en el informe de auditoría, haciendo referencia a que se preparó otro juego de estados financieros de la misma entidad, de acuerdo a otro marco de referencia de información financiera y que sobre el mismo se emitió un informe de auditoría.

- Restricción en la distribución o uso del informe de auditoría: algunos estados financieros pueden estar preparados en función de un marco normativo específico para determinados usuarios. Por lo tanto, cuando el informe de auditoría es para usuarios específicos, el auditor puede considerar necesario incluir un párrafo de otros asuntos en el cual establece que el informe de auditoría se emitió para determinados usuarios y que no puede ser distribuido y utilizado por otros usuarios.

6.5. Forma y contenido del párrafo de otros asuntos

Algunos requerimientos respecto a la forma en la cual se debe redactar el párrafo de otros asuntos son los siguientes:

- Utilizar el título “Otros asuntos”.
- Incluir el párrafo luego del que establece la opinión del auditor y del párrafo de énfasis de asunto en el caso de que existiere, o en otro lugar si el contenido del párrafo de otros asuntos es relevante a la sección de otras responsabilidades.

La ubicación del párrafo de otros asuntos depende de la naturaleza de la información a ser comunicada. Cuando el párrafo de otros asuntos tiene como objetivo llamar la atención de los usuarios acerca de un asunto que se considera relevante para la comprensión por parte de los mismos de la auditoría de los estados financieros, entonces el párrafo debería ir inmediatamente después del párrafo que contiene la opinión del auditor y de cualquier párrafo de énfasis de asunto, si existiere. Cuando un párrafo de otros asuntos se incluye en el informe del auditor para llamar la atención de los usuarios acerca de un asunto relativo a otras responsabilidades del auditor, el párrafo puede ser incluido en una sección titulada “Informe sobre otros requisitos legales y regulatorios”. De forma alternativa, cuando es

relevante a todas las responsabilidades del auditor o comprensión de los usuarios sobre el informe de auditoría, el párrafo de otros asuntos puede ser incluido en una sección separada que siga al informe sobre los estados financieros y al informe sobre otros requisitos legales o regulatorios.

6.6. Comunicación a los encargados del gobierno corporativo

Cuando el auditor espera incluir un párrafo de énfasis de asunto o un párrafo de otros asuntos en su informe, debe comunicar esta intención a los encargados del gobierno corporativo así como la redacción que se le pretender dar al párrafo. Este nuevo requerimiento permite que los encargados del gobierno corporativo tomen conocimiento de la naturaleza de cualquier asunto específico que el auditor pretende remarcar en su informe, y también les brinda la oportunidad de obtener aclaraciones por parte del auditor si lo consideran necesario.

Por otra parte la NIA establece que si la inclusión en el informe del auditor, de un párrafo de otros asuntos sobre determinado tema, es recurrente en cada auditoría, el auditor puede considerar que es innecesario repetir el mismo párrafo de otros asuntos en cada informe.

6.7. Resumen del capítulo

Los principales aspectos a destacar de la NIA 706 son los siguientes:

- Distingue aquellos asuntos que sin modificar la opinión del auditor, merecen ser tratados separadamente en párrafos de énfasis de asunto, o en párrafos de otros asuntos.
- Define claramente los términos párrafo de énfasis de asunto y párrafo de otros asuntos.
- Enumera las condiciones y requerimientos que el auditor debe seguir para incluir un párrafo de énfasis de asunto o un párrafo de otros asuntos.

Cambios recientes en las Normas Internacionales de Auditoría. Informes de auditoría y comunicación de deficiencias de control interno.

Párrafos de énfasis de asunto y párrafos de otros asuntos en el informe del auditor independiente (Norma Internacional de Auditoría 706)

- Introduce el título “Párrafo de énfasis de asunto” o “Párrafo de otros asuntos” en el informe de auditoría.
- Establece cómo y en qué lugar se deben exponer estos párrafos en el informe de auditoría de forma de lograr consistencia entre los informes.

En el anexo H se presenta, en su versión en inglés, un modelo de informe de auditoría con un párrafo de énfasis de asunto.

7. INFORMACIÓN COMPARATIVA EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS (Norma Internacional de Auditoría 710)

7.1. Introducción

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de estados contables establece que una de las características cualitativas que deben tener los estados contables es la comparabilidad. El mismo Marco Conceptual define esta característica, y establece que “los usuarios deben poder comparar los estados contables de una empresa a través del tiempo, para poder identificar tendencias en su situación patrimonial y resultados de la gestión. Los usuarios deben poder comparar también los estados contables de distintas empresas a fin de evaluar sus relativas situaciones patrimoniales, resultados de la gestión y variaciones en las situaciones patrimoniales”⁵⁹. Asimismo el Marco establece que “es importante que los estados contables muestren información correspondiente a períodos precedentes, dado que los usuarios desean efectuar comparaciones en la situación patrimonial, evolución y variaciones en la situación patrimonial de una empresa a través del tiempo”⁶⁰.

Por otra parte, la NIC 1 establece que “a menos que una Norma o Interpretación permita otra cosa, la información comparativa, respecto del período anterior, se presentará para toda clase de información cuantitativa incluida en los estados financieros. La información comparativa deberá incluirse también en la información de tipo descriptivo y narrativo, siempre que ello sea relevante para la adecuada comprensión de los estados financieros del período corriente”⁶¹. Esta norma exige además que “cuando se modifique la forma de presentación o la clasificación de las partidas de los estados financieros, también se deberán reclasificar los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que

⁵⁹ Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Contables, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Oficina de apuntes del CECEA, párrafo 39.

⁶⁰ Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Contables, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Oficina de apuntes del CECEA, párrafo 42.

⁶¹ Norma Internacional de Contabilidad 1, Presentación de Estados Financieros, vigente para períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005, párrafo 36.

resulte impracticable hacerlo”⁶². Según esta norma, “realzar la comparabilidad de la información entre períodos ayuda a los usuarios en la toma de decisiones económicas, especialmente al permitir la evaluación de tendencias en la información financiera con propósitos predictivos”⁶³.

Durante los últimos años se han promulgado en nuestro país nuevas normas que han sido de gran impacto en la práctica contable. El decreto 162/004 del 12 de mayo de 2004 establece que “resulta conveniente que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el país teniendo en cuenta el proceso de integración, la globalización de las economías y el alto grado de aceptación internacional de las mismas”. Entre otros aspectos establecidos por este decreto, se declaran como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria en Uruguay, las Normas Internacionales de Contabilidad emitidas por el IASB vigentes a la fecha de publicación de dicho decreto.

Dado que la NIC 1 exige la exposición comparativa de la información contable a presentar, y el decreto declara la aplicación obligatoria de las NIC, consecuentemente la presentación de información comparativa se convierte en un requisito obligatorio en nuestro país. Por otra parte, el decreto 266/07 del 31 de julio del 2007 vigente para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2009, aprueba como normas contables adecuadas de aplicación obligatoria, las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por el IASB a la fecha de publicación de dicho decreto, traducidas al idioma español según autorización del referido Consejo y publicadas en la página web de la Auditoría Interna de la Nación.

Las normas referidas comprenden:

- Las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Las Normas Internacionales de Contabilidad.
- Las interpretaciones elaboradas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera o el anterior Comité de Interpretaciones.

⁶² Norma Internacional de Contabilidad 1, Presentación de Estados Financieros, vigente para períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005, párrafo 38.

⁶³ Norma Internacional de Contabilidad 1, Presentación de Estados Financieros, vigente para períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005, párrafo 40.

De acuerdo al decreto, a efectos de la presentación de los estados contables se seguirá utilizando la estructura básica del anexo y los modelos de estados contables del decreto 103/991, adaptando los mismos a la presentación de información comparativa requerida por las Normas Internacionales de Información Financiera de aplicación obligatoria.

Dada la reciente obligatoriedad referida a la presentación de información comparativa en nuestro país, la NIA 710 (Información comparativa – cifras correspondientes y estados financieros comparativos) adquiere mayor relevancia y aplicabilidad ya que trata acerca de las responsabilidades que tiene el auditor cuando, en una auditoría de estados financieros, se presenta información comparativa.

Por las razones expuestas anteriormente es que consideramos relevante el análisis de la NIA 710. A octubre de 2008, la versión de esta norma vigente para auditorías comenzadas en o después del 15 de diciembre de 2004 se encuentra en proceso de revisión, a efectos de cumplir con las nuevas convenciones de redacción establecidas por el Proyecto Claridad. Nuestro análisis se basa en el borrador de la NIA 710 aprobado por el IAASB y sometido a aprobación por el PIOB, por lo que no constituye la versión final de la NIA. Este borrador no contiene cambios sustanciales con respecto a la versión vigente a la fecha de nuestro análisis. Durante el mes de diciembre de 2008, se aprobó la versión definitiva de la NIA 710. Analizamos dicha versión final comparándola con el borrador analizado y concluimos que no hay cambios sustanciales de una versión a otra.

7.2. Información comparativa: principales definiciones y objetivos del auditor

Tal como expresamos anteriormente, la NIA 710 trata acerca de las responsabilidades que tiene el auditor cuando en una auditoría de estados financieros, se presenta información comparativa.

La presentación de la información comparativa depende del marco de referencia de información financiera aplicable. Existen dos grandes enfoques relativos a la presentación de información comparativa:

Información comparativa en una auditoría de estados financieros (Norma Internacional de Auditoría 710)

- Cifras correspondientes: cuando las cantidades y otras revelaciones del período anterior son incluidas como una parte integral de los estados financieros del período actual, y se espera sean leídas sólo en relación con las cifras y otras revelaciones del período actual (“cifras del período actual”). La opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere únicamente al período actual.
- Estados financieros comparativos: cuando las cantidades y otras revelaciones del período anterior son incluidas para comparación con los estados financieros del período actual, pero son considerados estados financieros separados sobre los cuales se expresa una opinión de auditoría. El nivel de información incluido en dichos estados financieros comparativos es comparable con el de los estados financieros del período actual. La opinión del auditor se refiere a cada uno de los períodos para los cuales los estados financieros son presentados.

El objetivo del auditor consiste en obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros cumple, en todos los aspectos materiales, con los requerimientos sobre información comparativa establecidos en el marco de referencia de información financiera aplicable.

7.3. Procedimientos de auditoría a realizar sobre información comparativa

El auditor debe determinar si los estados financieros incluyen correctamente la información comparativa requerida por el marco de referencia de información financiera aplicable, y si dicha información está adecuadamente clasificada. Para esto, el auditor debe evaluar si:

- La información comparativa concuerda con los montos y otras revelaciones presentados en el período anterior o, si correspondiere, si se han hecho ajustes y/o revelaciones apropiados; y
- Las políticas contables usadas para la información comparativa son consistentes con las aplicadas en el período actual o, si se han hecho cambios respecto a las mismas,

si esos cambios son razonables y además han sido apropiadamente presentados y revelados.

Si cuando se está llevando a cabo la auditoría del período actual, el auditor se da cuenta de un posible error de importancia relativa en la información comparativa, el auditor debe realizar los procedimientos adicionales que sean apropiados en las circunstancias, de modo de obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría para determinar finalmente si el error existe. Si el auditor auditó los estados financieros del período anterior, debe seguir los requerimientos establecidos en la NIA 560⁶⁴. Estos requerimientos básicamente establecen que en este caso el auditor debe:

- Discutir el error encontrado con la administración o con los encargados del gobierno corporativo, si corresponde;
- Determinar si los estados financieros necesitan ser corregidos; y en caso de que así sea, el auditor debe tomar conocimiento acerca de cómo la administración pretende resolver este asunto en los estados financieros.
- Si la administración corrige los estados financieros, el auditor debe realizar los procedimientos de auditoría necesarios respecto a esta corrección y verificar de qué forma la administración se aseguró que todos los usuarios que recibieron la versión anterior de los estados financieros junto con el informe de auditoría correspondiente, están informados acerca de la corrección efectuada.
- El auditor debe además emitir un nuevo informe de auditoría respecto a los estados financieros corregidos y extender los procedimientos de auditoría hasta la fecha de este nuevo informe, excepto que alguna ley o regulación permita al auditor acotar sus procedimientos de auditoría al asunto que dio lugar a la corrección de los estados financieros. En este último caso el auditor puede corregir el informe de auditoría del período anterior o emitir uno nuevo; y

⁶⁴ NIA 560, Hechos posteriores, vigente para ejercicios que comienzan en o a partir del 15 de diciembre de 2009, párrafos 14-17.

- El auditor debe incluir en su nuevo informe de auditoría o en el que fue corregido, un párrafo de énfasis de asunto o un párrafo de otros asuntos que haga referencia a la nota de los estados financieros que discute las razones por las cuales fue necesario corregir los estados financieros previamente emitidos y el dictamen de auditoría correspondiente a dichos estados. Si la administración corrige los estados financieros del período anterior, el auditor debe verificar que la información comparativa concuerde con los estados financieros corregidos.

Tal como es requerido por la NIA 580⁶⁵, el auditor debe solicitar a la administración una carta de representaciones para todos los períodos a los que se hace referencia en la opinión del auditor. Además debe solicitar una nueva carta de representaciones, la cual debe hacer referencia a las correcciones realizadas a los estados financieros de períodos anteriores en el caso de que estos afecten la información comparativa.

En el caso de estados financieros comparativos, la carta de representaciones se solicita para todos los períodos a los que se refiere el informe, porque la administración necesita reafirmar que las representaciones escritas que anteriormente hizo con respecto a los períodos anteriores, continúan siendo apropiadas. En el caso de cifras correspondientes, la carta de representaciones se solicita sólo para los estados financieros del período actual porque la opinión del auditor es sobre esos estados financieros, en los cuales se incluye las cifras correspondientes.

7.4. Informe de auditoría bajo el enfoque de cifras correspondientes

Cuando la información comparativa es presentada como cifras correspondientes, la opinión del auditor no deberá hacer referencia a las mismas porque el auditor opina sobre los estados financieros del período actual, los cuales incluyen las cifras correspondientes.

El auditor sin embargo deberá referirse en su opinión a las cifras correspondientes sólo en las siguientes circunstancias:

⁶⁵ NIA 580, Representaciones de la administración, vigente para ejercicios que comienzan en o a partir del 15 de diciembre de 2009, párrafo 14.

- Si el dictamen del auditor sobre el período anterior, incluyera una opinión con salvedad, abstención de opinión u opinión adversa y el asunto que originó la opinión modificada estuviera sin resolver, el auditor debe emitir una opinión modificada sobre los estados financieros del período actual. En el párrafo “Bases para la opinión modificada” (ver capítulo 5), el auditor debe:
 - ✓ Referirse tanto a las cifras del período actual como a las cifras correspondientes si los efectos o posibles efectos del asunto que dio lugar a la opinión modificada en las cifras del período actual son materiales; o
 - ✓ Explicar que la opinión modificada se debe a los efectos o posibles efectos del asunto no resuelto sobre la comparabilidad de las cifras del período actual con las cifras correspondientes.

Si el dictamen del auditor del período anterior, tal como fue emitido previamente, incluyera una opinión con salvedad, abstención de opinión u opinión adversa y el asunto que dio origen a la opinión modificada estuviera resuelto y haya sido tratado de forma apropiada en los estados financieros de acuerdo al marco de referencia de información financiera aplicable, entonces el auditor no está obligado a hacer referencia en el dictamen del período actual a la opinión modificada emitida el período anterior.

- Cuando al llevar a cabo la auditoría de los estados financieros del período actual el auditor descubre un error material que afecta a los estados financieros del período anterior sobre los cuales se ha emitido previamente una opinión limpia, y las cifras correspondientes no han sido reformuladas o no se han hecho las revelaciones apropiadas, entonces el auditor debe expresar una opinión con salvedad o una opinión adversa respecto a los estados financieros del período actual.

Si los estados financieros del período anterior que contienen errores materiales no han sido corregidos y no se ha vuelto a emitir el dictamen del auditor correspondiente, pero las cifras correspondientes han sido adecuadamente

Información comparativa en una auditoría de estados financieros (Norma Internacional de Auditoría 710)

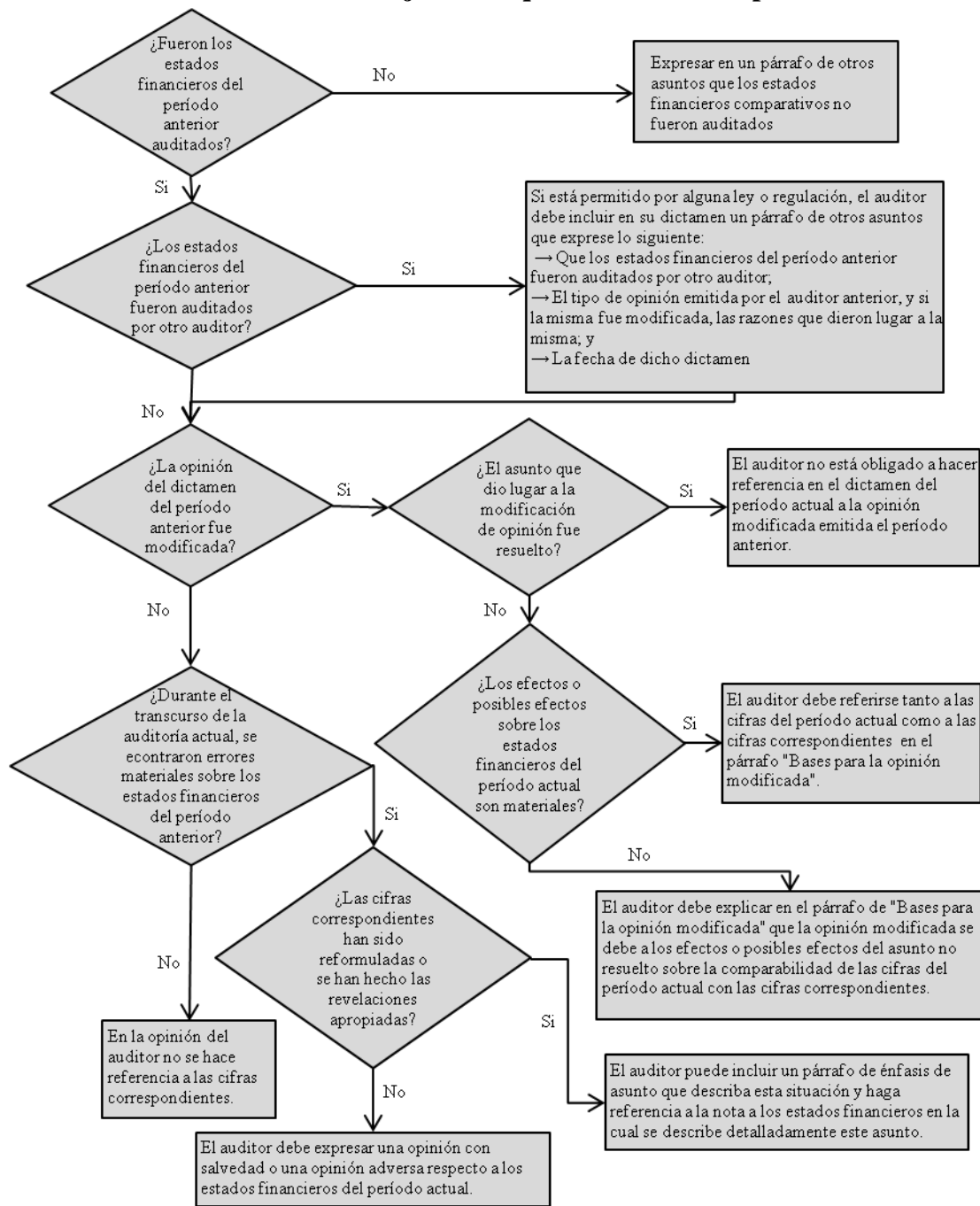
reformuladas o se han hecho las revelaciones apropiadas en los estados financieros del año actual, entonces el auditor puede incluir un párrafo de énfasis de asunto que describa esta situación y haga referencia a la nota a los estados financieros en la cual se describe detalladamente este asunto.

- Cuando los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor y está permitido por alguna ley o regulación que el auditor entrante se refiera en su dictamen al dictamen del auditor antecesor sobre las cifras correspondientes, y el mismo decide hacerlo, entonces el auditor debe incluir en su dictamen un párrafo de otros asuntos que exprese lo siguiente:
 - ✓ Que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor;
 - ✓ El tipo de opinión emitida por el auditor anterior, y si la misma fue modificada, las razones que dieron lugar a la misma; y
 - ✓ La fecha de dicho dictamen.
- Cuando los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor debe expresar en su dictamen, en un párrafo de otros asuntos, que las cifras correspondientes no han sido auditadas. Esta declaración, sin embargo, no releva al auditor de la obligación que tiene de obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada de que los balances iniciales no contienen errores que afecten de forma material a los estados financieros del período actual.

A continuación presentamos un árbol de decisión que resume los requerimientos que debe seguir el auditor en las distintas circunstancias que se le pueden presentar cuando realiza una auditoría de estados financieros bajo el enfoque de cifras correspondientes.

Información comparativa en una auditoría de estados financieros (Norma Internacional de Auditoría 710)

Informe de auditoría bajo el enfoque de cifras correspondientes



Fuente: Borrador NIA 710, <http://www.ifac.org/IAASB/Meetings/Resources/0143/Updated+Agenda>⁶⁶

⁶⁶ Este árbol de decisión fue elaborado de acuerdo a las sugerencias establecidas en las respuestas obtenidas del borrador inicial, y se incorporó en otra versión de borrador posterior. En la versión final de la norma fue suprimido debido a que el IAASB consideró que los lectores pueden llegar a limitarse a lo establecido en el árbol en lugar de leer la NIA que aporta más información.

7.5. Informe de auditoría bajo el enfoque de estados financieros comparativos

Cuando la información comparativa es presentada como estados financieros comparativos, la opinión del auditor debe referirse a cada uno de los períodos para los cuales se presentan los estados financieros y sobre los cuales se expresa una opinión de auditoría. Debido a que el dictamen del auditor sobre los estados financieros comparativos se refiere a cada período presentado, el auditor puede expresar una opinión modificada o incluir un párrafo de énfasis de asunto con respecto a uno o más períodos, y emitir una opinión diferente sobre los estados financieros de otro período.

Cuando en el período anterior se emitió un dictamen limpio, y durante el transcurso de la auditoría del período actual el auditor descubre determinadas circunstancias o eventos que afectan en forma de importancia relativa a los estados financieros de períodos anteriores, tal que la opinión del auditor respecto a los estados financieros del período anterior difiere de la opinión expresada anteriormente, el auditor debe, de acuerdo a la NIA 706, revelar en un párrafo de otros asuntos las razones sustanciales por las cuales la opinión emitida es diferente.

Si los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor, el auditor debe expresar una opinión sobre los estados financieros del período actual y además debe incluir en su dictamen un párrafo de otros asuntos que exprese:

- Que los estados financieros del período anterior fueron auditados por otro auditor;
- El tipo de opinión emitida por el auditor anterior, y si la misma fue modificada, las razones que dieron lugar a la misma; y
- La fecha de dicho dictamen.

El auditor puede, en lugar de incluir un párrafo de otros asuntos, anexar a los estados financieros, el dictamen de auditoría emitido por el auditor anterior.

Si el auditor concluye que existe un error material que afecta los estados financieros del período anterior sobre los cuales el auditor anterior había emitido una opinión limpia, el

Información comparativa en una auditoría de estados financieros (Norma Internacional de Auditoría 710)

auditor debe comunicar el error a la administración o los encargados del gobierno corporativo y solicitar que se informe al auditor anterior acerca de dicha situación. Si los estados financieros del período anterior son corregidos, y el auditor anterior acuerda emitir un nuevo dictamen sobre los estados financieros del período anterior corregidos, el auditor debe emitir su dictamen únicamente sobre el período actual.

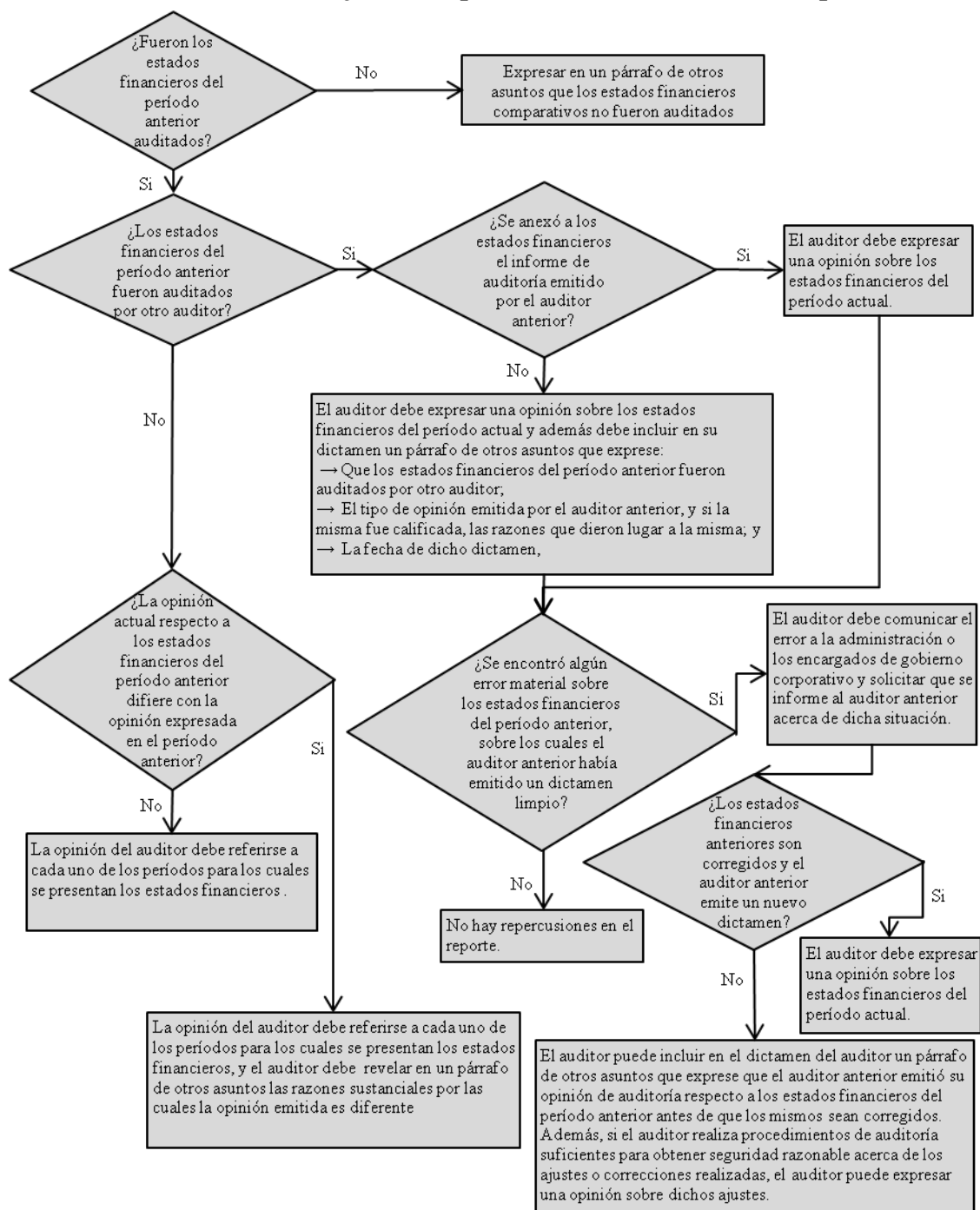
Puede ocurrir que el auditor anterior no pueda emitir un nuevo dictamen sobre los estados financieros del período anterior, o se niegue a hacerlo. En este caso se puede incluir en el dictamen del auditor un párrafo de otros asuntos que exprese que el auditor anterior emitió su opinión de auditoría respecto a los estados financieros del período anterior antes de que los mismos sean corregidos. Además, si el auditor realiza procedimientos de auditoría suficientes para obtener seguridad razonable acerca de los ajustes o correcciones realizadas, el dictamen del auditor puede incluir el siguiente párrafo:

Como parte de nuestra auditoría de estados financieros del año X2, también auditamos los ajustes descritos en la Nota X, que se efectuaron para corregir los estados financieros del año X1. En nuestra opinión, dichos ajustes son apropiados y han sido aplicados adecuadamente. No fuimos contratados para auditar, revisar, o realizar algún tipo de procedimiento sobre los estados financieros del año X1, a excepción de aquellos relacionados con los ajustes realizados. Por lo tanto no expresamos una opinión sobre los estados financieros del año X1.

Cuando los estados financieros del período anterior no fueron auditados, el auditor debe expresar en un párrafo de otros asuntos que los estados financieros comparativos no fueron auditados. Esta revelación sin embargo no releva al auditor de la obligación que tiene de obtener suficiente apropiada evidencia de auditoría acerca de que los balances iniciales no contienen errores materiales que afecten a los estados financieros del período actual.

A continuación presentamos un árbol de decisión que resume los requerimientos que debe seguir el auditor en las distintas circunstancias que se le pueden presentar cuando realiza una auditoría de estados financieros bajo el enfoque de estados financieros comparativos.

Informes de auditoría bajo el enfoque de estados financieros comparativos



Fuente: Borrador NIA 710, <http://www.ifac.org/IAASB/Meetings/Resources/0143/Updated+Agenda>⁶⁷

⁶⁷ Este árbol de decisión fue elaborado de acuerdo a las sugerencias establecidas en las respuestas obtenidas del borrador inicial, y se incorporó en otra versión de borrador posterior. En la versión final de la norma fue suprimido debido a que el IAASB consideró que los lectores pueden llegar a limitarse a lo establecido en el árbol en lugar de leer la NIA que aporta más información.

7.6. Resumen del capítulo

A modo de resumen, para saber cómo se va a redactar el informe de auditoría cuando la información se presenta de forma comparativa, hay que tener en cuenta principalmente lo siguiente:

- Si el marco de referencia de información financiera utiliza un enfoque de cifras correspondientes o de estados financieros comparativos.
- Si el período anterior fue auditado.
- Si el período anterior fue auditado por otro auditor.
- Si la opinión del período anterior fue modificada o no.
- Si se encontró en la auditoría del período actual un error material correspondiente al período anterior.

Para cifras correspondientes, la opinión del auditor sobre los estados financieros se refiere únicamente al período actual, y la carta de representaciones se refiere sólo a los estados financieros del período actual. Mientras que para estados financieros comparativos, la opinión del auditor se refiere a cada uno de los períodos para los cuales los estados financieros son presentados y la carta de representaciones se solicita para todos los períodos a los que se refiere el informe

En los Anexos I a L se presentan, en su versión en inglés, modelos de informes de auditoría preparados bajo los enfoques de cifras correspondientes y de estados financieros comparativos.

8. COMUNICACIÓN DE DEFICIENCIAS DE CONTROL INTERNO A LOS ENCARGADOS DEL GOBIERNO CORPORATIVO Y A LA ADMINISTRACIÓN (Norma Internacional de Auditoría 265)

8.1. Introducción

En octubre de 2005, el IAASB inició un proyecto de creación de una nueva Norma Internacional de Auditoría que trata acerca de la comunicación de las deficiencias de control interno (NIA 265). Esta nueva norma entrará en vigencia para ejercicios que comiencen en o a partir del 15 de diciembre de 2009. Este proyecto tiene como objetivo lograr una mayor consistencia entre las NIA y el cuerpo normativo y regulatorio internacional existente relativo al control interno. Particularmente, el IAASB busca seguir los lineamientos establecidos por el PCAOB relativos a auditoría de control interno⁶⁸.

A octubre de 2008, la NIA 265, redactada bajo las nuevas convenciones de redacción del Proyecto Claridad, se encuentra en estado de borrador. En diciembre de 2008, el IAASB actualizó dicho borrador, introduciendo cambios que surgen de los comentarios efectuados por las partes interesadas. Este nuevo borrador aún no constituye la versión final puesto que resta la aprobación del PIOB. En la sección 8.5. analizamos los cambios introducidos en esta última versión.

Es importante mencionar que hasta el momento no existe una NIA que trate específicamente el tema de la comunicación de las deficiencias de control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración. Si bien la NIA 260 trata acerca de la comunicación a los encargados del gobierno corporativo de asuntos de auditoría que surgen de la auditoría de los estados financieros, y que son de su interés, la misma no se refiere exclusivamente a la comunicación de asuntos de control interno. Con respecto a este tema, solo establece que el auditor debe comunicar a los encargados del gobierno

⁶⁸ En particular, el IAASB busca alinear la terminología de las Normas Internacionales de Auditoría con la terminología de la norma americana Auditing Standard 2, “An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements”, posteriormente sustituida por la norma Auditing Standard 5, “An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements”.

corporativo “otros asuntos que justifiquen la atención de los encargados del mando, tales como debilidades significativas en el control interno, cuestiones respecto de la integridad de la administración y fraude que implique a la administración”⁶⁹. A su vez, la NIA 315, establece que “el auditor deberá enterar al gobierno corporativo o a la administración, tan pronto sea factible, y a un nivel apropiado de responsabilidad, de las debilidades de importancia relativa en el diseño o implementación del control interno que hayan llegado a la atención del auditor. Si el auditor identifica riesgos de representación errónea de importancia relativa que la entidad no ha controlado, o cuyo control relevante es inadecuado, o si a juicio del auditor hay una debilidad de importancia relativa en el proceso de evaluación del riesgo por la entidad, entonces el auditor incluye estas debilidades del control interno en la comunicación de asuntos de auditoría del interés del gobierno corporativo. Ver NIA 260, Comunicaciones de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo”⁷⁰.

Con la creación de la NIA 265, el IAASB busca la sustitución de la expresión “debilidades de importancia relativa de control interno” por “deficiencias significativas de control interno”. Esto tiene como objetivo, evitar diferencias con respecto a las definiciones que se manejan internacionalmente. De acuerdo al Auditing Standard 5, que trata acerca de la realización de una auditoría de control interno junto con una auditoría de estados financieros, una debilidad de importancia relativa consiste en una deficiencia, o combinación de deficiencias de control interno, tal que existe una posibilidad razonable de que un error material sobre los estados financieros no se pueda prevenir o detectar en forma oportuna. Si el auditor detecta una o más debilidades de importancia relativa de control interno, no se puede concluir que el control interno de la entidad auditada es efectivo. Por otra parte, la norma Auditing Standard 5 define la expresión deficiencias significativas como una deficiencia o combinación de deficiencias de control interno, que es menos severa que una debilidad de importancia relativa, pero que es lo suficientemente relevante

⁶⁹ NIA 260, Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo, en vigor para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004, párrafo 11.

⁷⁰ NIA 315 Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, en vigor para auditorías de estados financieros por períodos que comiencen en o después del 15 de diciembre de 2004, párrafos 120 y 121.

que amerita la atención de los encargados del gobierno corporativo. El IAASB concluyó que la utilización de la expresión “debilidad de importancia relativa de control interno” no es apropiada para las NIA ya que éstas son aplicables para auditorías de información financiera histórica y no para auditorías de control interno.

Asimismo, el IAASB pretende a través de la NIA 265 clarificar las responsabilidades del auditor en relación a la evaluación y comunicación a la administración y a los encargados del gobierno corporativo, de asuntos relativos a control interno identificados durante la auditoría.

8.2. Objetivos y alcance de la NIA 265

Esta NIA trata acerca de la responsabilidad del auditor de comunicar en forma apropiada, a los encargados del gobierno corporativo y a la administración, las deficiencias de control interno que el auditor ha identificado durante la auditoría de los estados financieros. A su vez, esta NIA especifica qué deficiencias identificadas el auditor debe comunicar.

De acuerdo a la NIA 260⁷¹, los encargados del gobierno corporativo son aquellas personas u organizaciones que son responsables de la supervisión de la estrategia y de la contabilidad de la entidad. En cambio, el término administración se refiere a aquellas personas con responsabilidades ejecutivas de las operaciones de la entidad.

Cuando el auditor identifica y evalúa los riesgos de errores potenciales, debe obtener un entendimiento del control interno relevante a la auditoría, a efectos de diseñar procedimientos de auditoría apropiados para el desarrollo de una auditoría, y no con el propósito de expresar una opinión acerca de la efectividad del control interno de la entidad.

Esta NIA no impide comunicar asuntos de control interno que el auditor identificó durante la auditoría y que no son relevantes para la auditoría pero sí considerados importantes.

El objetivo del auditor es comunicar en forma apropiada a los encargados del gobierno corporativo o a la administración, las deficiencias de control interno relevantes a la

⁷¹ NIA 260, Comunicación de asuntos de auditoría con los encargados del gobierno corporativo, norma vigente para ejercicios que comiencen en o a partir del 15 de diciembre de 2009, párrafo 6.

auditoría de estados financieros, que a juicio del auditor son de tal importancia que ameritan especial atención.

Esta NIA define las siguientes expresiones:

- Deficiencias de control interno: se refiere a un control que no existe, o que está diseñado y está operando o siendo implementado de tal forma que no previene, detecta o corrige oportunamente posibles errores en los estados financieros.
- Deficiencia significativa: deficiencia o conjunto de deficiencias de control interno que a juicio del auditor, amerita su atención por parte de los encargados del gobierno corporativo.

8.3. Identificación de las deficiencias de control interno

El auditor debe determinar si en el desarrollo del trabajo de auditoría, ha identificado una o más deficiencias de control interno relevantes a la auditoría de estados financieros. Estas deficiencias pueden ser identificadas en cualquier etapa de la auditoría. Las mismas podrán ser tratadas con la administración en el momento en que se identificaron. De esta manera, el auditor tendrá la oportunidad de alertar a la administración en forma oportuna sobre la existencia de las deficiencias encontradas, y así poder obtener mayor información acerca de:

- La comprensión por parte de la administración de las causas de las deficiencias identificadas;
- Deficiencias excepcionales que la administración pudo haber constatado;
- Una respuesta preliminar por parte de la administración acerca de los hallazgos.

La administración también puede informar al auditor acerca de otros controles que se espera puedan prevenir, detectar y corregir errores potenciales. La existencia de otros controles no modifica el hecho de que el auditor ha identificado deficiencias de control interno. Esta NIA no requiere que el auditor deba obtener evidencia de auditoría respecto

al diseño y eficacia operativa de estos controles. Sin embargo, el auditor no está impedido de obtener y evaluar evidencia de auditoría adicional.

Salvo que el auditor haya obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría acerca de la efectividad operativa de estos otros controles, el auditor no cuenta con suficiente evidencia de auditoría para concluir que no existen deficiencias de control interno. La realización de pruebas de verificación del diseño e implementación de controles no es evidencia de auditoría suficiente para llegar a la conclusión anterior.

Si el auditor ha identificado una o más deficiencias de control interno, el mismo debe determinar si estas deficiencias consideradas en forma individual o en conjunto, constituyen una deficiencia significativa.

Los controles pueden ser diseñados para que operen individualmente o en combinación, con el objetivo de prevenir, detectar o corregir errores, en forma efectiva. Una deficiencia de control interno en sí misma puede no ser lo suficientemente importante para constituir una deficiencia significativa, sin embargo una combinación de deficiencias que afecten la misma cuenta, rubro, revelación, o componente de control interno puede incrementar el riesgo de que ocurra un error y así constituir una deficiencia significativa.

Pueden existir deficiencias significativas aun cuando el auditor no haya identificado errores durante la auditoría. Se debe tener en cuenta que una deficiencia significativa de control interno o una combinación de ellas depende no solamente de que exista un error sino del riesgo de que ese error pueda ocurrir y su potencial efecto.

Algunos indicadores sobre la posible existencia de deficiencias significativas son por ejemplo:

- Deficiencias en el ambiente de control de la entidad, tales como:
 - ✓ Ambiente de control con limitada separación de funciones.
 - ✓ Identificación de fraude por parte de la administración, no necesariamente material, que no pudo ser prevenido por el control interno de la entidad.
- Deficiencias de controles que están diseñados para mitigar riesgos significativos.

- Errores materiales identificados en los procedimientos realizados por el auditor que no fueron identificados por el control interno de la entidad.
- Re-emisión de estados contables para reflejar la corrección de un error material proveniente de fraude o error.

Algunos ejemplos de situaciones que el auditor puede considerar para determinar si una deficiencia es significativa son los siguientes:

- Los montos de los estados financieros expuestos a deficiencias
- La importancia de los controles en el proceso de elaboración de información financiera, tales como:
 - ✓ Controles para la prevención o detección de fraude
 - ✓ Controles sobre la selección y aplicación de políticas contables significativas
 - ✓ Controles sobre transacciones significativas, fuera del curso normal de actividad de la entidad
 - ✓ Controles sobre el proceso de emisión de los estados contables, como controles sobre asientos de diario no recurrentes

8.4. Comunicación de deficiencias de control interno

8.4.1. Comunicación de deficiencias identificadas a la administración

El auditor debe comunicar oportunamente a la administración, teniendo en cuenta el nivel de responsabilidad apropiado, todas las deficiencias de control interno, que no son triviales, identificadas durante la auditoría, excepto cuando:

- El auditor ha obtenido suficiente evidencia de auditoría sobre la eficacia operativa de otros controles que puedan prevenir, detectar o corregir errores que surgieron como consecuencia de las deficiencias significativas de control interno identificadas.

- Sea inapropiado comunicar directamente dichas deficiencias a la administración por diferentes circunstancias. Por ejemplo, cuando el auditor cuestiona la integridad y competencia de la administración, o cuando hay sospecha de fraude por parte de ésta.

El auditor puede identificar deficiencias en algunos controles que no están relacionados directamente con el proceso de elaboración de los estados financieros. Estos controles pueden ser, de todos modos, relevantes para la auditoría si fueron creados para lograr la integridad y validez de información producida por la entidad que el auditor pretende usar en sus procedimientos de auditoría.

La manera en que el auditor comunica una deficiencia puede estar influenciada por el hecho de que el auditor la haya comunicado en una auditoría previa o de que la administración ya tenga conocimiento de la misma. Si la deficiencia fue comunicada anteriormente a la administración, la comunicación del año actual puede incluir la misma descripción realizada el año anterior, o puede efectuarse un resumen haciendo referencia a la comunicación previa. El hecho de que el auditor haya comunicado una deficiencia a la administración en una auditoría anterior, o que la administración tenga conocimiento de la misma, no elimina la necesidad del auditor de volver a comunicar la deficiencia si no se tomaron acciones correctivas. La falta de acciones correctivas y la ausencia de una explicación por parte de la administración de por qué las mismas no se llevaron a cabo, puede representar una deficiencia significativa.

8.4.2. Comunicación de deficiencias significativas a los encargados del gobierno corporativo

El auditor debe comunicar a los encargados del gobierno corporativo las deficiencias de control interno significativas identificadas durante la auditoría en forma escrita y oportuna. La comunicación de deficiencias significativas a los encargados del gobierno corporativo por escrito, refleja la importancia de las mismas y es útil a los encargados del gobierno

corporativo en su tarea de supervisión del proceso de elaboración de los estados financieros.

El momento en el cual la comunicación escrita es entregada a los encargados del gobierno corporativo, depende de cada entidad. En algún caso se requiere que la misma sea entregada antes de la fecha de aprobación de los estados financieros, mientras que en otros se puede entregar en una fecha posterior. En este último caso, como esta comunicación forma parte del archivo de auditoría la entrega no puede realizarse con posterioridad a los 60 días después de la fecha del dictamen de auditoría, tal como lo establece la NIA 230⁷².

A pesar de que la comunicación a los encargados del gobierno corporativo debe ser en forma escrita el auditor puede tener una instancia previa de comunicación oral con la administración, y si lo considera apropiado, con los encargados del gobierno corporativo.

El nivel de detalle con el cual comunicar las deficiencias significativas a los encargados del gobierno corporativo depende del juicio profesional del auditor. Factores que el auditor puede considerar al determinar un nivel de detalle apropiado en la comunicación:

- Naturaleza y tamaño de la entidad.
- La naturaleza y volumen de las deficiencias significativas identificadas por el auditor.
- La estructura corporativa de la entidad.
- La naturaleza de las responsabilidades de supervisión de los encargados del gobierno corporativo.
- Preferencias de los encargados del gobierno corporativo.
- Requerimientos legales o regulatorios respecto a la comunicación de deficiencias de control interno.
- Si las deficiencias significativas fueron comunicadas a los encargados del gobierno corporativo en auditorías previas.
- Si los encargados del gobierno corporativo tienen conocimiento previo acerca de las deficiencias significativas comunicadas.

⁷² NIA 230, Documentación de auditoría, norma vigente para ejercicios que comiencen en o a partir del 15 de diciembre de 2009, párrafo A21.

El auditor puede comunicar otras deficiencias de control interno a los encargados del gobierno corporativo, distintas a las deficiencias significativas.

8.4.3. Contenido de la comunicación escrita sobre deficiencias significativas

El auditor debe incluir en la comunicación escrita sobre deficiencias significativas:

- Una descripción de las deficiencias encontradas y una explicación de los potenciales efectos. El auditor no está obligado a cuantificar dichos efectos.
- Suficiente información que permita a los encargados del gobierno corporativo entender el contexto de la comunicación. En particular el auditor debe explicar que:
 - ✓ El auditor no planeó ni llevó a cabo la auditoría con el propósito de identificar todas las deficiencias de control interno que pudieran existir;
 - ✓ Los asuntos a ser comunicados se limitan a aquellas deficiencias que el auditor identificó durante el desarrollo de la auditoría y que concluyó que deben ser comunicadas a los encargados del gobierno corporativo; y
 - ✓ El propósito de la auditoría es expresar una opinión sobre los estados financieros y por lo tanto el auditor no desarrolló procedimientos de auditoría con el propósito de obtener seguridad razonable sobre la efectividad del control interno.

La comunicación puede incluir posibles soluciones por parte de la administración, propuestas para remediar las deficiencias encontradas, y una declaración donde conste que el auditor ha llevado a cabo los pasos necesarios para verificar que las soluciones o propuestas han sido implementadas.

El auditor puede considerar apropiado incluir la siguiente información en la comunicación escrita:

- Una indicación de que si el auditor hubiera realizado procedimientos de auditoría sobre control interno de mayor alcance, es probable que hubiera identificado más

deficiencias significativas a ser comunicadas o podría haber concluido que algunas deficiencias comunicadas no deberían haber necesario comunicarlas.

- Una indicación de que dicha comunicación es solo para el uso de la administración y los encargados del gobierno corporativo, y que no puede ser utilizada para otros fines.

8.5. Cambios introducidos en la nueva versión de la NIA 265 aprobada por el IAASB en diciembre de 2008

En diciembre de 2008, el IAASB aprobó un nuevo borrador de la NIA 265, el cual introduce cambios que surgen de los comentarios que organizaciones, firmas y otros organismos reguladores interesados efectuaron sobre el borrador publicado en diciembre de 2007.

Las principales modificaciones y aspectos que introduce la nueva versión son:

- El primer borrador de la NIA 265 establece que el auditor no está impedido de comunicar asuntos de control interno que haya identificado durante la auditoría de estados financieros y que considere importantes, aunque no sean relevantes para la auditoría. A su vez, establece que el objetivo del auditor consiste en comunicar las deficiencias de control interno que son relevantes a la auditoría. Este borrador da a entender que en el caso de encontrar una deficiencia de control interno que no sea relevante a la auditoría, el auditor puede decidir si la comunica o no. La nueva versión elimina el hecho de que las deficiencias de control interno que se comunican deban ser relevantes a la auditoría de estados financieros. Esto implica que se deben comunicar todas las deficiencias encontradas, sean o no relevantes a la auditoría.
- Definición de qué se entiende por “nivel apropiado de responsabilidad de la administración”. En tal sentido, la nueva versión de la norma establece que el nivel apropiado de responsabilidad de la administración con quien el auditor debe discutir las deficiencias de control interno identificadas durante la auditoría es aquél

que está familiarizado con el área de control interno y que tiene la autoridad suficiente para evaluar las deficiencias de control interno identificadas y tomar las acciones correctivas necesarias sobre las mismas. Si la comunicación se refiere a deficiencias significativas se considera que el nivel apropiado al cual dirigirse, puede ser un cargo equivalente a director ejecutivo o director financiero. Si se refiere a otras deficiencias de control interno, el nivel apropiado puede ser personal operativo de la administración, el cual tiene vinculación más directa con las áreas de control interno afectadas, y tiene a su vez autoridad suficiente para la toma de acciones correctivas.

- Establecimiento expreso de que la comunicación a la administración de las deficiencias de control interno significativas deben ser por escrito, mientras que aquellas que no son significativas pueden ser realizadas en forma oral.
- Consideraciones específicas sobre comunicación de deficiencias de control interno en entidades de mediano o pequeño porte: la nueva versión de la norma establece que en aquellos casos que se trata de entidades pequeñas, el auditor puede comunicar las deficiencias de control interno a los encargados del gobierno corporativo de una manera menos estructurada y menos formal, que si fuera una entidad de mayor porte.
- El primer borrador establece que el auditor debe comunicar oportunamente a la administración, teniendo en cuenta el nivel de responsabilidad apropiado, todas las deficiencias de control interno que no son triviales, identificadas durante la auditoría. La nueva versión del borrador elimina la expresión “que no son triviales” debido a que el término “trivial” de acuerdo a la NIA 450 (Evaluación de errores identificados durante la auditoría) se refiere a todos aquellos errores que se encuentran por debajo de un monto determinado por el auditor y que no tienen un efecto material sobre los estados financieros. Por lo tanto, el hecho de utilizar este término da lugar a confusión ya que para determinar si una deficiencia de control

interno es significativa, se deben considerar no solo aspectos cuantitativos sino también aspectos cualitativos.

- La nueva versión de la norma establece que el hecho de que el auditor haya comunicado una deficiencia significativa a los encargados del gobierno corporativo y a la administración en una auditoría anterior, no elimina la necesidad del auditor de volver a comunicar la deficiencia si no se tomaron acciones correctivas. Sin embargo, si se trata de deficiencias de control interno no significativas, comunicadas en auditorías anteriores, no es necesario que el auditor repita la comunicación a la administración si no se tomaron acciones correctivas. Tampoco es necesario para el auditor repetir la comunicación de estas deficiencias si la administración ha tomado conocimiento de las mismas a través de otros medios. Esta nueva versión considera que puede ser apropiado volver a comunicar estas otras deficiencias si hubo algún cambio en la administración o si el auditor ha obtenido nueva información con respecto a estas deficiencias.
- La nueva NIA no contempla la situación en la que el auditor ha tomado conocimiento de la existencia de otros controles que puedan prevenir, detectar o corregir errores que surgen como consecuencia de las deficiencias significativas de control interno identificadas. Esto se debe a que estos otros controles no eliminan el hecho de que el auditor ha identificado deficiencias, a pesar de que los otros controles puedan mitigar los efectos de las deficiencias encontradas. Por lo tanto, sin importar la existencia y eficacia operativa de estos otros controles, el auditor debe comunicar la deficiencia de control interno identificada.
- Deficiencias que involucran a la administración: la nueva versión del borrador indica que el auditor puede recurrir a las NIA 240 (Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros) y 250 (Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros) cuando se ve cuestionada la integridad o competencia de la administración y por ende no resulta apropiado comunicar a la misma las deficiencias de control interno identificadas. La

NIA 240 establece, en el párrafo 41, que excepto que todos los encargados del gobierno corporativo estén involucrados en la administración de la entidad, si el auditor ha identificado fraude o sospecha de fraude que involucre a la administración, el auditor debe comunicar el asunto oportunamente a los encargados del gobierno corporativo. A su vez, la NIA 250 establece, en los párrafos 22 a 24, que excepto que todos los encargados del gobierno corporativo estén involucrados en la administración de la entidad, el auditor debe comunicar a los encargados del gobierno corporativo los asuntos relativos a incumplimientos con leyes y regulaciones que el auditor identificó durante el transcurso de la auditoría. Si el auditor sospecha que la administración o los encargados del gobierno corporativo están involucrados en dicho incumplimiento, debe comunicar el asunto a un nivel superior de autoridad, si existe, tal como el comité de auditoría. Si no existiera, el auditor debe considerar obtener asesoramiento legal.

8.6. Resumen del capítulo

Los principales aspectos a destacar de la NIA 265 son los siguientes:

- Introduce y define el término “deficiencias significativas de control interno”, sustituyendo la expresión “debilidades de importancia relativa de control interno”.
- Distingue entre “deficiencias significativas” y “otras deficiencias”.
- Establece que las deficiencias significativas deben ser comunicadas en forma escrita, a los encargados del gobierno corporativo y a la administración, mientras que las otras deficiencias de control interno pueden ser comunicadas en forma oral a la administración.
- Establece el contenido que necesariamente debe tener la comunicación escrita.

9. TRABAJO DE CAMPO: IMPACTO EN LA PROFESIÓN DE LOS CAMBIOS INTRODUCIDOS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

Con el objetivo de investigar cuáles son las prácticas relativas a informes de auditoría y comunicación de deficiencias de control interno que actualmente se están utilizando en nuestro país, efectuamos entrevistas a socios de las cuatro firmas de auditoría más importantes a nivel internacional (Deloitte, Ernst & Young, KPMG y PricewaterhouseCoopers). Entre otros aspectos, indagamos acerca de si tienen conocimiento de los cambios introducidos por IFAC en las NIA (sobre informes y control interno), qué impactos consideran que tienen esos cambios en la profesión, y sus opiniones con respecto a dichos cambios. El objetivo de las entrevistas consiste además, en determinar si los cambios introducidos por IFAC en las NIA estudiadas se están aplicando en forma anticipada, así como también analizar la aplicabilidad de dichas NIA en Uruguay. A continuación exponemos las preguntas realizadas en la entrevista, y un resumen de las respuestas obtenidas.

¿Qué normas de auditoría aplica la firma para formarse una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros?

De las cuatro firmas entrevistadas, una sola respondió que en la actualidad sigue aplicando Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Uruguay (NAGA), excepto cuando algún usuario específico solicita que opine en función de NIA. Los restantes entrevistados respondieron que actualmente para formarse una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros de una entidad, aplican las últimas NIA emitidas por IFAC. La aplicación de las NIA se debe a que las metodologías de trabajo que utilizan las firmas de auditoría a nivel internacional y las bases de los programas de auditoría se encuentran alineadas a estas normas. A su vez, debido a la internacionalización que se ha venido dando en el uso de la información, es necesario contar con información auditada preparada de acuerdo a normas de auditoría aplicadas internacionalmente. En los últimos años, IFAC ha

realizado cambios considerables a las normas, por lo que se genera un desfase cada vez mayor entre el cuerpo de normas de auditoría vigente en Uruguay y el actualmente vigente a nivel internacional.

Asimismo, en algunos casos las firmas entrevistadas aplican normas de auditoría de Estados Unidos.

¿Está al tanto de que IFAC está realizando un proyecto de revisión de la mayoría de las Normas Internacionales de Auditoría, el cual se espera entre en vigencia para ejercicios iniciados a partir del 15 de diciembre de 2009? ¿Tiene opinión formada con respecto a este proyecto?

Los entrevistados tenían conocimiento del proyecto de revisión que está llevando a cabo IFAC en las normas de auditoría. En general hubo consenso de que se trata de un cambio inevitable que ayuda a la convergencia internacional de las normas, pretende mejorar la comunicación entre auditor y usuario y que traerá como consecuencia normas más exigentes, exhaustivas y más claras. El resultado de este proyecto provocará que la brecha entre las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas vigentes en Uruguay, y las Normas Internacionales de Auditoría, sea mayor.

Las nuevas NIA 705 y 706 que tratan acerca de modificaciones al dictamen del auditor independiente y de párrafos de énfasis de asunto y de otros asuntos, dejarán sin efecto la actual NIA 701. Uno de los cambios es la utilización de subtítulos a los distintos párrafos del dictamen de auditoría. ¿Usted en la práctica utiliza subtítulos en la elaboración de informes que incluyan modificaciones a la opinión del auditor o párrafos de énfasis de asunto o párrafos de otros asuntos? ¿Considera que el uso de títulos favorece la clarificación de conceptos en un dictamen? ¿Por qué?

Las cuatro firmas entrevistadas utilizan subtítulos en los informes de auditoría que contienen una opinión modificada o que incluyen párrafos de énfasis de asunto o párrafos de otros asuntos. Esto comenzó a aplicarse a partir de la aprobación de la NIA 700

(Revisada), vigente para dictámenes de auditor fechados en o después del 31 de diciembre de 2006, en la cual se establece la utilización de subtítulos para dictámenes limpios. Sin embargo, no estaba establecido en ninguna NIA el uso de subtítulos en informes con opinión modificada o con párrafos de énfasis de asunto o párrafos de otros asuntos. Esto provocó que el dictamen de auditoría tuviera un formato diferente dependiendo del tipo de opinión. Para evitar esto, las firmas de auditoría entrevistadas acordaron aplicar anticipadamente los borradores de las NIA 705 y 706, en lo que respecta al uso de subtítulos en los informes de auditoría con opinión modificada o párrafos de énfasis de asunto o párrafos de otros asuntos.

En general, los entrevistados estuvieron de acuerdo en que el uso de subtítulos si bien no implica un cambio sustancial, le da una mayor claridad al mensaje, facilitando la comprensión por parte del lector y ayudándolo a enfocarse e identificar más fácilmente la opinión del auditor.

De acuerdo a la NIA 705, para definir el tipo de opinión modificada a emitir, se debe considerar si el error es material y si es penetrante o no. ¿Considera que la definición del término penetrante, incorporado por la nueva NIA, es un aporte al momento de formar la opinión de auditoría?

Todos los entrevistados coincidieron en que el término penetrante se refiere a algo que no se reduce a elementos específicos de los estados financieros, sino que por el contrario se refiere a un problema generalizado que afecta varias áreas de los estados financieros. Se manifestó que si bien el término no estaba explicado en la NIA 701, era igualmente aplicado por la doctrina, es decir, ya se encontraba integrado al razonamiento.

¿Qué situaciones frecuentemente suele revelar en un párrafo de énfasis de asunto o de otros asuntos? En el dictamen de auditoría, ¿utiliza esta distinción entre párrafo de énfasis de asunto y párrafo de otros asuntos?

De las cuatro firmas de auditoría entrevistadas, una de ellas no realiza la distinción entre párrafo de énfasis de asunto y párrafo de otros asuntos debido a que la NIA 701, vigente para dictámenes de auditor fechados en, o después del 31 de diciembre de 2006, no lo distingue. En el caso de encontrarse frente a un hecho que de acuerdo a la NIA 706 debiera revelarse en un párrafo de otros asuntos, lo hace en un párrafo de énfasis de asunto. Las otras tres firmas han comenzado a aplicar anticipadamente el borrador de la NIA 706, por lo cual sí han emitido informes de auditoría con párrafos de otros asuntos, aunque reconocen que en la práctica estos casos son pocos.

Algunos ejemplos de situaciones que han revelado en un párrafo de énfasis de asunto, son los siguientes:

- Cuando hay un asunto de importancia relativa respecto de un problema de empresa en marcha.
- Cuando hay una falta de certeza importante cuya resolución dependa de hechos futuros y que pueda afectar a los estados financieros.
- Temas relativos al incumplimiento de la Ley 16.060.
- Cuando hay cambios importantes de normas contables, o cuando hay una adopción temprana de normas (antes de su vigencia).
- Cuando hay transacciones y saldos muy significativos con partes vinculadas.

Algunas situaciones que se suelen revelar en un párrafo de otros asuntos, son las siguientes:

- Cuando un auditor quiere renunciar a un trabajo de auditoría pero no puede hacerlo por ley, explica en un párrafo de otros asuntos las razones por las cuales no puede renunciar al trabajo de auditoría.

- Cuando además de auditar los estados financieros individuales de una entidad, se auditan los estados consolidados, se incluye un párrafo de otros asuntos en el cual se indica que existen estados financieros consolidados auditados.
- Cuando los estados financieros del ejercicio anterior fueron auditados por otro auditor.

Con respecto a los ejemplos de situaciones que se incluyen en un párrafo de énfasis de asunto o en un párrafo de otros asuntos, algunos entrevistados reconocieron que en la práctica no se está siguiendo con los lineamientos que establece la NIA 706, lo que implica que ciertos asuntos que son revelados en un párrafo de énfasis de asunto, deberían ser revelados en un párrafo de otros asuntos, y viceversa. A su vez, manifestaron que en algunos casos no se hace referencia, dentro del párrafo de énfasis de asunto, a la nota a los estados financieros en la cual está revelado un determinado hecho que se quiere enfatizar.

En general, los entrevistados contestaron que lo normal es incluir párrafos de énfasis de asunto. El párrafo de otros asuntos se utiliza cuando se quiere incluir información complementaria, o se quiere comunicar temas que no implican un riesgo. Su contenido son asuntos que no corresponde a la administración revelar, o que no deberían estar revelados en los estados financieros.

Dada la reciente obligatoriedad referida a la presentación de información comparativa en nuestro país, la NIA 710 “Información comparativa- cifras correspondientes y estados financieros comparativos” adquiere mayor relevancia y aplicabilidad ya que trata acerca de las responsabilidades que tiene el auditor cuando, en una auditoría de estados financieros, se presenta información comparativa. ¿Al emitir un informe, se utiliza cifras correspondientes o estados financieros comparativos?, ¿Se le ha presentado en la práctica profesional alguna situación que le haya requerido la aplicación de dicha NIA?

Las cuatro firmas de auditoría entrevistadas concuerdan que a partir del decreto 162/004, cuando surge la obligación de presentar información comparativa en Uruguay, se aplica en

el informe de auditoría el criterio de cifras correspondientes. Desde el punto de vista del informe implica opinar sobre los estados financieros del año actual e incluir las cifras correspondientes del ejercicio anterior como parte integrante del estado financiero actual. La opción entre cifras correspondientes y estados financieros comparativos se debe a una cuestión de riesgo. Es decir, si se emite una opinión bajo el enfoque de estados financieros comparativos, se está opinando sobre cada uno de los períodos para los cuales se presentan los estados, lo que implica tener que realizar mayores procedimientos de auditoría, y por lo tanto hay mayor riesgo de emitir una opinión de auditoría inapropiada.

En muy pocos casos un informe de auditoría se presenta bajo el enfoque de estados financieros comparativos. En la práctica esto se da cuando se emite un informe de auditoría de acuerdo a US GAAS (normas de auditoría de Estados Unidos), o normas de auditoría Argentinas. Otro caso en que puede preferirse emitir un informe bajo el enfoque de estados financieros comparativos es cuando una entidad contrata a un auditor para emitir una opinión acerca de dos ejercicios contables (puede suceder cuando es una primera auditoría). Entonces en lugar de emitir dos informes de auditoría bajo cifras correspondientes, se emite un solo informe de auditoría bajo estados financieros comparativos, en el cual se opina sobre los estados financieros de ambos períodos. En este caso, si se opinara bajo cifras correspondientes, al tener que presentarse la información financiera comparativa, los estados financieros del primer ejercicio auditado deben estar comparativos con el ejercicio anterior, el cual no ha sido auditado.

¿Está al tanto de que IFAC ha emitido un borrador de una nueva NIA acerca de la comunicación de deficiencias de control interno a los encargados del gobierno corporativo?

Las cuatro firmas de auditoría entrevistadas contestaron que estaban al tanto de la existencia del borrador de la NIA 265. Algunas opinaron que es un tema nuevo, mientras que otras manifestaron que si bien es una nueva norma que trata en forma específica el tema de la comunicación de deficiencias significativas de control interno a los encargados

del gobierno corporativo, es un tema que ya está regulado en otras normas de auditoría, como la norma Auditing Standard 5 emitida por el PCAOB. A su vez, una de las firmas opinó que el ánimo de la NIA 265 es alinear las definiciones de las tres categorías de deficiencias existentes (deficiencias de control interno, deficiencias significativas y deficiencias materiales) con las definiciones dadas por las normas de auditoría americanas. Tanto las deficiencias significativas como las deficiencias materiales de control interno deben ser comunicadas a los encargados del gobierno corporativo, ya que son, en definitiva, las que tienen efectos sobre los estados financieros, y que pueden llegar a modificar la opinión en una auditoría de estados financieros.

¿De qué forma comunica las deficiencias de control interno encontradas? En los casos en que se emite por escrito, ¿qué contenido tiene la comunicación?

Las cuatro firmas entrevistadas coincidieron en que actualmente la NIA 260 establece que el auditor debe comunicar las debilidades significativas de control interno. Asimismo hubo consenso en que la forma de comunicación normalmente es por escrito, y que no existe un formato estándar. Generalmente, el contenido de la misma consiste en una explicación del trabajo de auditoría realizado, de la responsabilidad de la administración por el mantenimiento del sistema de control interno, y una declaración expresa de que no se ha realizado una evaluación completa del sistema de control interno de la entidad, y que por lo tanto no se está emitiendo una opinión sobre el sistema de control interno. Además de la descripción de las debilidades encontradas y su impacto, las cuatro firmas manifestaron que en la comunicación incluyen una recomendación para cada debilidad encontrada.

En conclusión, todas las firmas opinan que la forma de comunicación es siempre por escrito, aunque la forma de presentación o el soporte puede variar según el caso, ya que puede tener formato de carta o puede adoptarse otra forma de presentación. Si bien algunos opinaron que la comunicación oral sirve como modo de anticipo durante el transcurso del trabajo, la presentación de los comentarios siempre se realiza de forma escrita.

¿A quiénes comunican las deficiencias significativas de control interno? ¿Entiende que en Uruguay existe dificultad para identificar a los encargados del gobierno corporativo?

De acuerdo a las respuestas recibidas, las debilidades significativas de control interno deben ser comunicadas a los encargados del gobierno corporativo, ya que son éstos quienes tienen la función de controlar a la administración (órgano responsable por la ejecución de las operaciones de la entidad) y son quienes tienen interés en que la administración cumpla con sus funciones correctamente. Sin embargo, en Uruguay existe dificultad para identificar a los encargados del gobierno corporativo, debido a que por el tamaño de las empresas uruguayas y su estructura, la administración y los encargados del gobierno corporativo suelen ser la misma persona.

Para el caso de las instituciones financieras, el directorio puede asimilarse a los encargados del gobierno corporativo, aunque puede suceder que dicho directorio no ejerza la función de contralor sobre la administración.

En el caso de auditorías recurrentes, si en la auditoría anterior usted comunicó las deficiencias de control interno encontradas, en la auditoría siguiente, ¿realiza un seguimiento de las deficiencias comunicadas anteriormente? Si detecta que no se han tomado medidas correctivas sobre las deficiencias comunicadas en auditorías anteriores, ¿considera que es necesario volver a comunicarlas?

En el caso de que la deficiencia de control interno no sea significativa, no es necesario realizar un seguimiento de la misma. De acuerdo a uno de los entrevistados, al ser una deficiencia no significativa, podría no informarse a la administración ya que la misma no repercute en un posible error en los estados financieros.

A su vez, todos los entrevistados estuvieron de acuerdo en que si en la auditoría anterior se encontró una deficiencia significativa de control interno, en la auditoría siguiente, realizan un seguimiento de la misma, consultando con la administración si se aplicaron medidas correctivas o no. En el caso que la administración no haya tomado medidas correctivas, los

Cambios recientes en las Normas Internacionales de Auditoría. Informes de auditoría y comunicación de deficiencias de control interno.

Trabajo de campo: impacto en la profesión de los cambios introducidos en las Normas Internacionales de Auditoría

entrevistados manifestaron que vuelven a comunicar las deficiencias significativas encontradas en la auditoría anterior. Asimismo el auditor debería cuestionarse si no hay riesgo de fraude y también si debe continuar con ese compromiso de trabajo, ya que la administración a pesar de tener conocimiento de dicha deficiencia significativa, no tomó ninguna acción para corregirla.

10. CONCLUSIONES

A continuación presentamos las principales conclusiones que surgen del análisis efectuado en los capítulos anteriores. En primer lugar, concluimos acerca de las consecuencias que trae el Proyecto Claridad de IFAC a nivel internacional y local. Posteriormente, presentamos las conclusiones que surgen del análisis de las NIA 705, 706 y 710, y del trabajo de campo realizado, en relación a la aplicabilidad de estas normas en Uruguay. Finalmente, evaluamos el impacto que tiene la NIA 265 en nuestro país.

Del estudio de las NIA que surgen del Proyecto Claridad y de su comparación con las respectivas versiones vigentes a la fecha de realización del presente trabajo, constatamos que las nuevas versiones resultan más claras, precisas y más comprensibles. Asimismo, las nuevas normas contemplan más situaciones y dan más guías y ejemplos que pretenden ayudar al auditor en el desempeño de su trabajo, por lo que resultan normas de mayor calidad. Como consecuencia, entendemos que se logrará una mayor uniformidad en la aplicación e interpretación de las normas por parte de los auditores.

Por otra parte, nos parece adecuado destacar que si bien se crean nuevos requerimientos que debe cumplir el auditor, en términos generales las normas que forman parte del proyecto, no han sufrido cambios sustanciales en lo que refiere a los procedimientos que se deben llevar a cabo en una auditoría.

Otro aspecto relevante constituye el hecho de que se revisaron la totalidad de las NIA vigentes, lo que provoca que se cree un cuerpo normativo consistente entre sí, y vigente a partir de la misma fecha.

A nivel local, existe un desfasaje entre los pronunciamientos emitidos por el Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, en materia de auditoría, y la normativa internacional vigente. Esto repercute en el alcance de cada auditoría, ya que pueden variar los procedimientos de auditoría que lleve a cabo el auditor según efectúe la auditoría en base a NAGA o a NIA. Por esta razón, en principio se podría pensar que los cambios que introduce el Proyecto Claridad, no repercuten en Uruguay. Sin embargo, del

Conclusiones

resultado de nuestro trabajo de campo, constatamos que la mayoría de las firmas de auditoría entrevistadas efectúan su trabajo en base a NIA, con lo cual entendemos que es importante el estudio de este proyecto.

En lo relativo a informes de auditoría, las nuevas NIA 705 y 706 introducen ciertos cambios que detallamos en los capítulos anteriores, algunos de los cuales fueron aplicados anticipadamente por las firmas entrevistadas. En particular, en lo que respecta al uso de subtítulos, las firmas los están utilizando tanto en los informes con opinión limpia, como lo establece la NIA 700, como en los informes que contienen una opinión modificada o párrafos de énfasis de asunto o párrafos de otros asuntos.

Otro de los cambios que introduce la NIA 705, es la definición del término penetrante. Si bien esto es un aspecto nuevo en la norma, en la práctica vimos que este término ya se venía utilizando, con lo cual no constituye un cambio sustancial.

Por otro lado, la NIA 706 realiza una clara diferenciación entre párrafo de énfasis de asunto y párrafo de otros asuntos. En función de lo relevado, constatamos que no se está siguiendo un mismo lineamiento en la distinción de si un asunto corresponde ser revelado en un párrafo de énfasis de asunto o en un párrafo de otros asuntos. Consideramos que la NIA 706, a partir de los requerimientos que establece, permitirá que haya mayor consistencia entre los diferentes informes de auditoría, evitando que una misma situación sea incluida en un párrafo de énfasis de asunto por un auditor, mientras que otro la incluya en un párrafo de otros asuntos.

En lo que respecta a la presentación de información comparativa, la nueva versión de la NIA 710 no contiene cambios sustanciales respecto a la versión vigente al día de hoy, lo que implica que la revisión de esta NIA no provoca grandes cambios en la práctica profesional. Del trabajo de campo realizado, consideramos importante destacar que las firmas de auditoría entrevistadas, desde la entrada en vigencia del decreto 162/004, utilizan el enfoque de cifras correspondientes. Esto implica la existencia de menos riesgo de auditoría que si se aplicara el enfoque de estados financieros comparativos, debido a que se está emitiendo una opinión de auditoría sobre el estado financiero de un solo período, y no sobre más de un período. El riesgo de emitir una opinión inapropiada es entonces menor.

Conclusiones

Otro aspecto que consideramos relevante es la relación que existe entre control interno e informes de auditoría. Una deficiencia de control interno provoca o puede provocar un error en los estados financieros. Si el mismo fuera de importancia relativa, el auditor debería modificar su opinión de auditoría. Dada esta relación, concluimos que es importante que el auditor obtenga un entendimiento del control interno de la entidad y que en el caso de encontrar una falla en el mismo durante la realización de la auditoría, lo comunique oportunamente a quien tenga la autoridad necesaria para corregirlo, para evitar que vuelvan a ocurrir posibles errores. El tema relativo a la comunicación de deficiencias de control interno a los encargados del gobierno corporativo y a la administración, es tratado en la NIA 265.

A partir de la NIA 265 se modifica la terminología utilizada hasta el momento, sustituyéndose la expresión “debilidades de importancia relativa de control interno” por “deficiencias significativas de control interno”. La razón de este cambio se debe a la intención del IAASB de alinear su normativa a las normas de auditoría americanas. En este sentido, consideramos que este cambio es otro aspecto que contribuye a la convergencia internacional de las normas de auditoría. Asimismo, del trabajo de campo realizado, nos interesa destacar la importancia que le da el auditor a las deficiencias significativas que se reiteran en cada auditoría. Si se detecta una deficiencia significativa comunicada en auditorías anteriores, y no existe una explicación razonable por parte de la entidad de las razones por las cuales no se tomaron medidas para corregir tal deficiencia, entonces el auditor se debe cuestionar la integridad de la administración y si existe riesgo de fraude, ya que la administración tiene conocimiento de los errores y deficiencias y sin embargo no ha tomado medidas correctivas sobre las mismas. A su vez, el auditor debería cuestionarse si puede continuar con ese compromiso de auditoría.

Por último, concluimos que en Uruguay existen grandes dificultades para identificar a los encargados del gobierno corporativo, por la razón de que por el tamaño y estructura de las organizaciones, este órgano generalmente no existe. Por lo tanto, la NIA 265 no tiene gran impacto en nuestro país ya que en definitiva las deficiencias de control interno se terminan informando a la administración, por lo que no existiría una clara oposición de intereses.

Conclusiones

Entonces no se cumple con el sentido de la norma, que es comunicar dichas deficiencias a los órganos que tienen el poder de controlar a la administración.

En nuestra opinión, y como consideración final, el Proyecto Claridad es un aporte significativo a la profesión debido a que la aplicación de las nuevas normas otorgará una mayor claridad en cuanto al trabajo del auditor, sus responsabilidades y el resultado de su labor profesional. A partir de la aplicación de las nuevas NIA existirá un lenguaje común en la redacción, contenido, alcance y conclusiones del dictamen de auditoría. Por estos motivos, entendemos que sería conveniente que el nivel de actualización en la normativa local se adapte a la velocidad de los cambios a nivel internacional.

Esperamos que la divulgación de los principales cambios recientes en las Normas Internacionales de Auditoría, analizados en el presente trabajo monográfico, constituya un aporte a la profesión.

BIBLIOGRAFÍA

- Colegio de Contadores y Economistas del Uruguay, Normas Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados, 1994.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Internal Control - Integrated Framework.
- Fowler Newton, Enrique, Cuestiones fundamentales de auditoría, Ediciones Macchi, 2° Edición, 1993.
- Fowler Newton Enrique, Tratado de Auditoría, Tomo I, Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C. Buenos Aires, 3° Edición, 1980.
- Fowler Newton Enrique, Tratado de Auditoría, Tomo III, Ediciones Contabilidad Moderna S.A.I.C. Buenos Aires, 3° Edición, 1980.
- Gubba Rubano Hugo, Gutfraind Jorge, Montone Luis, Rodríguez Rubén Darío, Sauleda Luis, Villarmarzo Ricardo, Auditoría. Guía para su planificación y ejecución, Central de Impresiones Ltda., 2007.
- IFAC, International Auditing Standards, www.ifac.org.
- IFAC, Normas Internacionales de Auditoría. Pronunciamientos técnicos, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006.
- PCAOB, Auditing Standard 5, “An Audit of Internal Control over Financial Reporting that is integrated with an Audit of Financial Statements”.
- Pronunciamientos del Colegio de Contadores, Economistas y Administradores del Uruguay, www.ccea.com.uy.
- Villarmarzo Ricardo, Montone Luis, Peruzzo Juan Luis, Rodríguez Rubén Darío, Temesio Daniel, Informes de Contador Público, Copymatic S.R.L., 2007.

Bibliografía

Artículos consultados

- IAASB, Annual Reports, www.ifac.org.
- IAASB, Clarity Project Uptdate, www.ifac.org, octubre de 2008.
- IFAC, IFAC's Standards-Setting Public Interest Activity Committees' Due Process and Working Procedures, www.ifac.org, marzo de 2006.
- IFAC, Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services, www.ifac.org, diciembre de 2006.

Sitios de internet consultados

- www.ain.gub.uy
- www.ccea.com.uy
- www.ifac.org
- www.pcaobus.org

ANEXO A⁷³

Informe con opinión limpia preparado de acuerdo a un marco de referencia de presentación razonable, en las siguientes circunstancias:

- Se trata de la auditoría de un juego completo de estados financieros.
- Los estados financieros fueron preparados por la administración de la entidad, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera de propósito general (IFRS).
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de informar, requeridas por leyes locales.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT [Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory notes.

Management's Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards. This responsibility includes: designing, implementing and maintaining internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; selecting and applying appropriate accounting policies; and making accounting estimates that are reasonable in the circumstances.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's

⁷³ Modelo de informe de auditoría establecido en el borrador de la NIA 700.

Anexos

judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

Opinion

In our opinion, the financial statements present fairly, in all material respects, (*or "give a true and fair view of"*) the financial position of ABC Company as at December 31, 20X1, and of its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

ANEXO B⁷⁴

Informe con opinión limpia preparado bajo las siguientes circunstancias:

- Se trata de la auditoría de un juego completo de estados financieros.
- Los estados financieros fueron preparados de acuerdo a un marco de referencia de información financiera de propósito general. Los mismos fueron preparados por la administración de la entidad de acuerdo al marco de referencia de información financiera (Ley XYZ) del país X (se trata de un marco de referencia de información financiera diseñado para cumplir con las necesidades de información de una amplia gama de usuarios, pero no es un marco de referencia de presentación razonable).

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory notes.

Management's Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and presentation of these financial statements in accordance with XYZ Law of Country X. This responsibility includes: designing, implementing and maintaining internal control relevant to the preparation and presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error; selecting and applying appropriate accounting policies; and making accounting estimates that are reasonable in the circumstances.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial

⁷⁴ Modelo de informe de auditoría establecido en el borrador de la NIA 700.

Anexos

statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

Opinion

In our opinion, the financial statements of ABC Company for the year ended December 31, 20X1 are prepared, in all material respects, in accordance with XYZ Law of Country X.

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

ANEXO C⁷⁵

Informe del auditor independiente que contiene una opinión con salvedad debido a un error material en los estados financieros, bajo las siguientes circunstancias:

- Se trata de la auditoría de un juego completo de estados financieros preparados por la administración de la entidad, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera de propósito general (IFRS).
- Los términos de contratación de la auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros de la NIA 210.
- El rubro Inventarios contiene errores. Los errores se considera que son materiales pero no penetrantes sobre los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de informar, requeridas por leyes locales.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit

⁷⁵ Modelo de informe de auditoría establecido en la NIA 705.

to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our qualified audit opinion.

Basis for Qualified Opinion

The company's inventories are carried in the balance sheet at xxx. Management has not stated the inventories at the lower of cost and net realizable value but has stated them solely at cost, which constitutes a departure from International Financial Reporting Standards. The company's records indicate that had management stated the inventories at the lower of cost and net realizable value, an amount of xxx would have been required to write the inventories down to their net realizable value. Accordingly, cost of sales would have been increased by xxx, and income tax, net income and shareholders' equity would have been reduced by xxx, xxx and xxx, respectively.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the effects of the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph, the financial statements present fairly, in all material respects, (or "give a true and fair view of") the financial position of ABC Company as at December 31, 20X1, and of its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

ANEXO D⁷⁶

Informe del auditor independiente que contiene una opinión adversa debido a un error material en los estados financieros, en las siguientes circunstancias:

- Se trata de la auditoría de los estados financieros consolidados preparados de acuerdo a un marco de referencia de propósito general, que fueron preparados por la administración de la Casa Matriz, de acuerdo a IFRS.
- Los términos de contratación de la auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros de la NIA 210.
- Los estados financieros contienen errores materiales debido a que no se consolidó con una subsidiaria. Se considera además que los errores materiales son penetrantes sobre los estados financieros. Los efectos de dichos errores sobre los estados financieros no han sido determinados porque fue imposible para el auditor realizarlo.
- Además de la auditoría de los estados financieros consolidados, el auditor tiene otras responsabilidades de informar, requeridas por leyes locales.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Consolidated Financial Statements

We have audited the accompanying consolidated financial statements of ABC Company and its subsidiaries, which comprise the consolidated balance sheet as at December 31, 20X1, and the consolidated income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these consolidated financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

⁷⁶ Modelo de informe de auditoría establecido en la NIA 705.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these consolidated financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the consolidated financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the consolidated financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the consolidated financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the consolidated financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our adverse audit opinion.

Basis for Adverse Opinion

As explained in Note X, the company has not consolidated the financial statements of subsidiary XYZ Company it acquired during 20X1 because it has not yet been able to ascertain the fair values of certain of the subsidiary's material assets and liabilities at the acquisition date. This investment is therefore accounted for on a cost basis. Under International Financial Reporting Standards, the subsidiary should have been consolidated because it is controlled by the company. Had XYZ been consolidated, many elements in the accompanying financial statements would have been materially affected. The effects on the financial statements of the failure to consolidate have not been determined.

Adverse Opinion

In our opinion, because of the significance of the matter discussed in the Basis for Adverse Opinion paragraph, the consolidated financial statements do not present fairly (or "do not give a true and fair view of") the financial position of ABC Company and its subsidiaries as at December 31, 20X1, and of their financial performance and cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

ANEXO E⁷⁷

Informe del auditor independiente que contiene una opinión con salvedad debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada, en las siguientes circunstancias:

- Se trata de la auditoría de un juego completo de estados financieros preparados por la administración de la entidad, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera de propósito general (IFRS).
- Los términos de contratación de la auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros de la NIA 210.
- El auditor no pudo obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada con respecto a una inversión en una filial extranjera. Los posibles efectos de la imposibilidad de obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada se considera que son materiales pero no penetrantes sobre los estados financieros.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de informar, requeridas por leyes locales.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory notes.

Management's Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

⁷⁷ Modelo de informe de auditoría establecido en la NIA 705.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our qualified audit opinion.

Basis for Qualified Opinion

ABC Company's investment in XYZ Company, a foreign associate acquired during the year and accounted for by the equity method, is carried at xxx on the balance sheet as at December 31, 20X1, and ABC's share of XYZ's net income of xxx is included in ABC's income for the year then ended. We were unable to obtain sufficient appropriate audit evidence about the carrying amount of ABC's investment in XYZ as at December 31, 20X1 and ABC's share of XYZ's net income for the year because we were denied access to the financial information, management, and the auditors of XYZ. Consequently, we were unable to determine whether any adjustments to these amounts were necessary.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the possible effects of the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph, the financial statements present fairly, in all material respects, (or "give a true and fair view of") the financial position of ABC Company as at December 31, 20X1, and of its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

ANEXO F⁷⁸

Informe del auditor independiente que contiene una abstención de opinión debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre un solo elemento de los estados financieros, en las siguientes circunstancias:

- Se trata de la auditoría de un juego completo de estados financieros preparados por la administración de la entidad, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera de propósito general (IFRS).
- Los términos de contratación de la auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros de la NIA 210.
- El auditor no pudo obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada acerca de un elemento de los estados financieros. Esto es, el auditor se vio imposibilitado de obtener evidencia de auditoría sobre información financiera relativa a una inversión en un joint-venture, que representa más del 90% del activo neto de la compañía. Los posibles efectos de esta imposibilidad de obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada se considera que son tanto materiales como penetrantes sobre los estados financieros de la entidad.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de informar, requeridas por leyes locales.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements

We were engaged to audit the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory notes.

Management's Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards; this includes the

⁷⁸ Modelo de informe de auditoría establecido en la NIA 705.

Anexos

design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on conducting the audit in accordance with International Standards on Auditing. Because of the matter described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, however, we were not able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion.

Basis for Disclaimer of Opinion

The company's investment in its joint venture XYZ (Country X) Company is carried at xxx on the company's balance sheet, which represents over 90% of the company's net assets as at December 31, 20X1. We were not allowed access to the management and the auditors of XYZ, including XYZ's auditors' audit documentation. As a result, we were unable to determine whether any adjustments were necessary in respect of the company's proportional share of XYZ's assets that it controls jointly, its proportional share of XYZ's liabilities for which it is jointly responsible, its proportional share of XYZ's income and expenses for the year, and the elements making up the statement of changes in equity and cash flow statement.

Disclaimer of Opinion

Because of the significance of the matter described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, we have not been able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion. Accordingly, we do not express an opinion on the financial statements.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

ANEXO G⁷⁹

Informe del auditor independiente que contiene una abstención de opinión debido a la imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada sobre múltiples elementos de los estados financieros, en las siguientes circunstancias:

- Se trata de la auditoría de un juego completo de estados financieros preparados por la administración de la entidad, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera de propósito general (IFRS).
- Los términos de contratación de la auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros de la NIA 210.
- El auditor no pudo obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada acerca de múltiples elementos de los estados financieros. Esto es, el auditor se vio imposibilitado de obtener evidencia de auditoría acerca de los inventarios y de las cuentas por cobrar de la entidad. Los posibles efectos de esta imposibilidad de obtener suficiente evidencia de auditoría apropiada son considerados tanto materiales como penetrantes sobre los estados financieros de la entidad.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de informar, requeridas por leyes locales.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements

We were engaged to audit the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory notes.

Management's Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether

⁷⁹ Modelo de informe de auditoría establecido en la NIA 705.

due to fraud or error; selecting and applying appropriate accounting policies; and making accounting estimates that are reasonable in the circumstances.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on conducting the audit in accordance with International Standards on Auditing. Because of the matters described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, however, we were not able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion.

Basis for Disclaimer of Opinion

We were not appointed as auditors of the company until after December 31, 20X1 and thus did not observe the counting of physical inventories at the beginning and end of the year. We were unable to satisfy ourselves by alternative means concerning the inventory quantities held at December 31, 20X0 and 20X1 which are stated in the balance sheet at xxx and xxx, respectively. In addition, the introduction of a new computerized accounts receivable system in September 20X1 resulted in numerous errors in accounts receivable. As of the date of our audit report, management was still in the process of rectifying the system deficiencies and correcting the errors. We were unable to confirm or verify by alternative means accounts receivable included in the balance sheet at a total amount of xxx as at December 31, 20X1. As a result of these matters, we were unable to determine whether any adjustments might have been found necessary in respect of recorded or unrecorded inventories and accounts receivable, and the elements making up the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement.

Disclaimer of Opinion

Because of the significance of the matters described in the Basis for Disclaimer of Opinion paragraph, we have not been able to obtain sufficient appropriate audit evidence to provide a basis for an audit opinion. Accordingly, we do not express an opinion on the financial statements.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

ANEXO H⁸⁰

Informe con párrafo de énfasis de asunto en las siguientes circunstancias:

- Se trata de la auditoría de un juego completo de estados financieros preparados por la administración de la entidad, de acuerdo a un marco de referencia de información financiera de propósito general (IFRS).
- Los términos de contratación de la auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la administración por los estados financieros de la NIA 210.
- Existe incertidumbre en relación a un asunto de un litigio excepcional, cuya resolución se encuentra pendiente.
- Un apartamiento del marco de referencia de información financiera aplicable resulta en una opinión con salvedad.
- Además de la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de informar, requeridas por leyes locales.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those

⁸⁰ Modelo de informe de auditoría establecido en la NIA 706.

Anexos

standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence that we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our qualified audit opinion.

Basis for Qualified Opinion

The company's short-term marketable securities are carried in the balance sheet at xxx. Management has not marked these securities to market but has instead stated them at cost, which constitutes a departure from International Financial Reporting Standards. The company's records indicate that had management marked the marketable securities to market, the company would have recognized an unrealized loss of xxx in the income statement for the year. The carrying amount of the securities in the balance sheet would have been reduced by the same amount at December 31, 20X1, and income tax, net income and shareholders' equity would have been reduced by xxx, xxx and xxx, respectively.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the effects of the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph, the financial statements present fairly, in all material respects (or "give a true and fair view of") the financial position of ABC Company as at December 31, 20X1, and of its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Emphasis of Matter

We draw attention to Note X to the financial statements which describes the uncertainty related to the outcome of the lawsuit filed against the company by XYZ Company. Our opinion is not qualified in respect of this matter.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements (see “Other Reporting Responsibilities” section in ISA 700 (Redrafted))

[Form and content of this section of the auditor’s report will vary depending on the nature of the auditor’s other reporting responsibilities.]

[Auditor’s signature]

[Date of the auditor’s report]

[Auditor’s address]

ANEXO I⁸¹

Informe del auditor independiente bajo el enfoque de cifras correspondientes en las siguientes circunstancias:

- El informe de auditoría del período anterior incluye una opinión con salvedad,
- El asunto que dio lugar a la modificación no fue resuelto en este período, y
- Los efectos o posibles efectos del asunto en los estados financieros del período actual son materiales y requieren una modificación a la opinión del auditor respecto a los estados financieros del período actual.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial

⁸¹ Modelo de informe de auditoría establecido en el borrador de la NIA 710.

statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our qualified audit opinion.

Basis for Qualified Opinion

As discussed in Note X to the financial statements, no depreciation has been provided in the financial statements which constitutes a departure from International Financial Reporting Standards. This is the result of a decision taken by management at the start of the preceding financial year and caused us to qualify our audit opinion on the financial statements relating to that year. Based on the straight-line method of depreciation and annual rates of 5% for the building and 20% for the equipment, the loss for the year should be increased by xxx in 20X1 and xxx in 20X0, property, plant and equipment should be reduced by accumulated depreciation of xxx in 20X1 and xxx in 20X0, and the accumulated loss should be increased by xxx in 20X1 and xxx in 20X0.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the effects of the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph, the financial statements present fairly, in all material respects, (or "give a true and fair view of") the financial position of the Company as of December 31, 20X1, and of its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

ANEXO J⁸²

Informe del auditor independiente bajo el enfoque de cifras correspondientes en las siguientes circunstancias:

- El informe de auditoría del período anterior incluye una opinión con salvedad,
- El asunto que dio lugar a la modificación no fue resuelto en este período, y
- Los efectos o posibles efectos del asunto en los estados financieros del período actual no son materiales pero requieren una modificación en la opinión del auditor debido al efecto o posible efecto del asunto no resuelto sobre la comparabilidad de las cifras del período actual con las cifras correspondientes.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial

⁸² Modelo de informe de auditoría establecido en el borrador de la NIA 710.

Anexos

statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our qualified audit opinion.

Basis for Qualified Opinion

Because we were appointed auditors of the Company during 20X0, we were not able to observe the counting of the physical inventories at the beginning of that period or satisfy ourselves concerning those inventory quantities by alternative means. Since opening inventories affect the determination of the results of operations, we were unable to determine whether adjustments to the results of operations and opening retained earnings might be necessary for 20X0. Our audit opinion on the financial statements for the 20X0 ended 31 December, 20X0 was modified accordingly. Our opinion on the current period's financial statements is also modified because of the possible effect of this matter on the comparability of the current period's figures and the corresponding figures.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the possible effects on the corresponding figures of the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph, the financial statements present fairly, in all material respects, (or "give a true and fair view of") the financial position of the Company as of December 31, 20X1, and of its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]

ANEXO K⁸³

Informe del auditor independiente bajo el enfoque de cifras correspondientes en las siguientes circunstancias:

- El informe de auditoría del período anterior fue auditado por otro auditor, y
- El auditor actual en su informe de auditoría se refiere al auditor anterior.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheet as at December 31, 20X1, and the income statement, statement of changes in equity and cash flow statement for the year then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments; the auditor considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

⁸³ Modelo de informe de auditoría establecido en el borrador de la NIA 710.

Anexos

We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

Opinion

In our opinion, the financial statements present fairly, in all material respects, (or “give a true and fair view of”) the financial position of the Company as of December 31, 20X1, and of its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards.

Other Matters

The financial statements of the Company for the year ended December 31, 20X0, were audited by another auditor who expressed an unmodified opinion on those statements on March 31, 20X1.

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor’s report will vary depending on the nature of the auditor’s other reporting responsibilities.]

[Auditor’s signature]

[Date of the auditor’s report]

[Auditor’s address]

ANEXO L⁸⁴

Informe del auditor independiente bajo el enfoque de estados financieros comparativos en las siguientes circunstancias:

- El informe de auditoría del período anterior incluye una opinión con salvedad,
- El asunto que dio lugar a la modificación no fue resuelto en este período, y
- Los efectos o posibles efectos del asunto en los estados financieros del período actual y del período anterior son materiales y se requiere una modificación a la opinión.

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements

We have audited the accompanying financial statements of ABC Company, which comprise the balance sheets as at December 31, 20X1 and 20X0, and the income statements, statements of changes in equity and cash flow statements for the years then ended, and a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Management's Responsibility for the Financial Statements

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards; this includes the design, implementation and maintenance of internal control relevant to the preparation and fair presentation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audits. We conducted our audits in accordance with International Standards on Auditing. Those standards require that we comply with ethical requirements and plan and perform the audit to obtain reasonable assurance about whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor

⁸⁴ Modelo de informe de auditoría establecido en el borrador de la NIA 710.

Anexos

considers internal control relevant to the entity's preparation and fair presentation of the financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control. An audit also includes evaluating the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made by management, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements.

We believe that the audit evidence we have obtained in our audits is sufficient and appropriate to provide a basis for our qualified audit opinion.

Basis for Qualified Opinion

As discussed in Note X to the financial statements, no depreciation has been provided in the financial statements which constitutes a departure from International Financial Reporting Standards. Based on the straight-line method of depreciation and annual rates of 5% for the building and 20% for the equipment, the loss for the year should be increased by xxx in 20X1 and xxx in 20X0, property, plant and equipment should be reduced by accumulated depreciation of xxx in 20X1 and xxx in 20X0, and the accumulated loss should be increased by xxx in 20X1 and xxx in 20X0.

Qualified Opinion

In our opinion, except for the effects of the matter described in the Basis for Qualified Opinion paragraph, the financial statements present fairly, in all material respects, (or "give a true and fair view of") the financial position of the Company as of December 31, 20X1 and 20X0 and of its financial performance and its cash flows for the years then ended in

Report on Other Legal and Regulatory Requirements

[Form and content of this section of the auditor's report will vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities.]

[Auditor's signature]

[Date of the auditor's report]

[Auditor's address]