



# Normas Internacionales de Auditoría: principales impactos del Proyecto *Clarity*



Las NIA revisadas van a suponer importantes cambios en la metodología de trabajo, en la propia comunicación con el cliente e incluso en el formato del informe de auditoría. Sin olvidar el foco que todo ello supondrá sobre los procesos de control de calidad del propio auditor, su estructura, sistematización, alcance y oportunidad, estos efectos vendrán acompañados de necesidades de formación y entrenamiento que conviene planificar y atender en forma y tiempo

Queremos iniciar este artículo recordando el artículo 26 de la Directiva sobre auditoría estatutaria (Directiva 2006/43/EC), que permite a la Comisión Europea adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) por medio de un instrumento legal. El desarrollo de este precepto se espera que tenga como consecuencia que las auditorías de cuentas anuales y cuentas consolidadas exigidas conforme a la legislación comunitaria y su transposición a las normativas nacionales se realicen de acuerdo con las NIA adoptadas por la Comisión. Ahora bien, de acuerdo con el artículo 26 de la Directiva, las NIA deben adoptarse sólo si, entre otras condiciones, su utilización contribuye en un alto grado a la credibilidad y calidad de los estados financieros auditados.

La Comisión Europea publicó en 2009 un estudio sobre los costes y beneficios que resultarán de la adopción de las NIA en la Unión Europea (UE). Este estudio analiza los impactos que dicha adopción tendrá en los auditores, empresas, inversores y en los reguladores de la auditoría. Según el estudio, en conjunto

la adopción en la UE de las NIA revisadas (*clarified ISAs*) contribuirá a la credibilidad y calidad de los estados financieros y a la calidad de la auditoría, así como a una mayor aceptación de los informes de auditoría entre los estados miembros y también fuera de la UE.

#### FICHA RESUMEN

**Autor:** Jorge Herreros Escamilla

**Título:** Normas Internacionales de Auditoría: principales impactos del Proyecto Clarity

**Fuente:** Partida Doble, núm. 224, páginas 68 a 79, septiembre 2010

**Localización:** PD 10.09.01

**Resumen:** El artículo 26 de la Directiva 2006/43/EC sobre auditoría estatutaria permitirá a la Comisión Europea adoptar las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) emitidas por el IAASB. Ahora bien, las NIA deben adoptarse sólo si, entre otras condiciones, su utilización contribuye en un alto grado a la credibilidad y calidad de los estados financieros auditados. Relevante para ello es el Proyecto Claridad del IAASB en relación con las NIA, iniciado en 2009. Comprender qué son las NIA revisadas y en qué se diferencian de las anteriores ayudará a entender mejor los objetivos y principios que caracterizarán las auditorías de estados financieros en los próximos años.

**Palabras clave:** Auditoría. Normas Internacionales de Auditoría. *International Auditing and Assurance Standards Board*. *Public Company Accounting Oversight Board*. Proyecto Claridad. Estados financieros. Riesgo de auditoría.

**Abstract:** Article 26 of the Statutory Audit Directive 2006/43/EC will allow the European Commission to adopt International Standards on Auditing issued by the IAASB. However, ISAs should be adopted only if, among other conditions, they contribute to a high level of credibility and quality to audited financial statements. Relevant to this purpose is the Clarity Project on ISAs finalized by the IAASB in 2009. Understanding what are the clarified ISAs and how they are different from previous ISAs will help auditors better understand the objectives and principles probably underlying financial statements audits in the EU in coming years.

**Key words:** Audit. International Auditing Standards. IAASB. Public Company Accounting Oversight Board. Clarity Project. Financial statements. Audit risk.

## «Del Proyecto Clarity han salido 16 normas con nuevos requerimientos o revisados los existentes, y 20 normas para aplicar nuevas convenciones»»

Paralelamente, en 2009, la Comisión Europea lanzó una consulta pública acerca de la adopción de las NIA en la UE. Los resultados de dicha consulta se publicaron en marzo de 2010 y son, en su conjunto, favorables a la adopción. Los resultados de la consulta y los comentarios recibidos a la misma se considerarán por la Comisión al decidir el calendario y la fórmula a escoger para la adopción o incorporación legal de las NIA, lo que sin embargo aún no se ha concretado ni existen manifestaciones específicas de la Comisión en el sentido de que vaya a acometerse a corto plazo.

### EL IAASB Y EL PROYECTO CLARITY

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Encargos de Seguridad (*International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB*) es el organismo internacional que elabora las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) y es, en suma, el consejo independiente encargado de elaborar las normas de la *International Federation of Accountants* (IFAC). La misión de este Consejo es lograr el reconocimiento de las NIA por parte de los reguladores de todo el mundo y la adopción de dichas normas a escala global por parte de todos los organismos miembros de la IFAC. A diferencia del Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) en Estados Unidos, el IAASB no supervisa a los auditores de empresas cotizadas. Podemos señalar como objetivos específicos del IAASB los siguientes: ayudar a aumentar la uniformidad de la práctica de auditoría y *assurance* en todo el mundo; servir al interés público mediante la elaboración de normas de alta calidad para las áreas de auditoría, revisión, otros servicios de *assurance*, servicios relacionados y control de calidad de los citados servicios; *fortalecer la confianza en la profesión* de auditoría; y facilitar la convergencia a las normas del IAASB.

El IAASB emprendió el Proyecto Clarity en 2004. El objetivo era desarrollar normas que fuesen fáciles de entender, claras y fáciles de aplicar de forma uniforme, con el fin de proporcionar una base más fuerte en lo que respecta a la homogeneidad de la práctica de auditoría en todo el mundo. En marzo de 2009, se completaron los aspectos fundamentales del Proyecto Clarity y el resultado fue la publicación de las NIA revisadas en abril de 2009. El Proyecto Clarity supuso una revisión sustancial de algunas normas, mientras que en otras sólo fue necesario volver a redactar algunas partes para alcanzar una mayor claridad y adecuar su estructura.

De cara a poder entender mejor qué son las NIA revisadas (*Clarified ISAs*) y en qué se diferencian de las NIA anteriores resulta conveniente identificar cuáles son los principales efectos de conjunto del proyecto Clarity. En este sentido, podemos destacar, en el plano más general, como cambios principales derivados del Proyecto Clarity los siguientes:

- La NIA 200<sup>(1)</sup>, norma base, identifica ahora de forma más clara los objetivos globales del auditor cuando realiza una auditoría de conformidad con las NIA.
- Las NIA son, en general, más fáciles de leer y de entender gracias a la mejora en su estructura y redacción.
- Cada NIA cuenta ahora con un objetivo general y se establece la obligación del auditor con relación a dicho objetivo.
- Las obligaciones impuestas a los auditores por los requerimientos de las NIA y el lenguaje utilizado para comunicar dichos requerimientos están ahora más claros.

Las NIA revisadas son normas que se han vuelto a redactar para adaptarlas al nuevo formato. Cada NIA cuenta ahora con una misma estructura uniforme que consta de: 1) Introducción; 2) Objetivo; 3) Definiciones; 4) Requerimientos; 5) Material de aplicación y otro material explicativo. La sección de material de aplicación y otro material explicativo orienta sobre la aplicación correcta de los requerimientos. Sin embargo, no impone ningún

(1) NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría

requerimiento adicional. Los requerimientos hacen referencia a párrafos incluidos en la sección de material de aplicación y material explicativo, y viceversa.

El párrafo 19 de la NIA 200 revisada exige de forma específica a los auditores que conozcan el texto completo de la NIA, incluido el material de aplicación y otro material explicativo, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. Es decir, la sección de material de aplicación y otro material explicativo constituye una parte esencial de una NIA y deberá leerse junto con los requerimientos para asegurar la aplicación adecuada de los mismos.

## ¿Cómo afectarán las NIA revisadas en las auditorías?

El conjunto final de normas revisadas se compone de 36 NIA y la Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC) 1. Los resultados del Proyecto Clarity han sido 16 normas en las que se añadieron nuevos requerimientos o se revisaron los existentes, y 20 normas que se volvieron a redactar para aplicar las nuevas convenciones y recoger los asuntos concretos que querían aclararse. Las principales áreas en las que es probable que los cambios afecten a la práctica actual son:

- Auditoría de estimaciones contables
- Partes vinculadas
- Utilización del trabajo de expertos
- Documentación de auditoría
- Evaluación de incorrecciones identificadas
- Comunicación de las deficiencias en el control interno a los responsables del gobierno y a la dirección de la entidad
- Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad
- Comunicación del equipo
- Auditorías de grupos

## ¿Cómo afectarán las NIA revisadas a los clientes del sector público o a las entidades de pequeña dimensión?

Las NIA se aplican a las auditorías de entidades de todos los tamaños. Una “auditoría es una auditoría”, por así decirlo. No obstante, el IAASB ha considerado las necesidades y perspectivas tanto de las PYMEs como de los clientes del sector público a la hora de elaborar las NIA, porque reconoce que no todas las auditorías se realizan exactamente de

### NUEVA ESTRUCTURA DE LAS NIA REVISADAS

Las NIA revisadas son normas que se han vuelto a redactar para adaptarlas al nuevo formato.

Cada NIA cuenta ahora con la misma estructura.

Las secciones de las NIAs revisadas se muestran a la derecha.

Introducción

Objetivo

Definiciones

Requerimientos

Material de aplicación y otro material explicativo

La sección de material de aplicación y otro material explicativo hace referencia a la aplicación correcta de los requerimientos. Sin embargo, no se impone ningún requerimiento.

Los requerimientos hacen referencia a párrafos incluidos en la sección de material de aplicación y material explicativo, y viceversa.

### EXTRACTO DE LA NIA 200 REVISADA

Realización de la auditoría de conformidad con las NIA

*Cumplimiento de las NIA aplicables a la auditoría*

18. El auditor cumplirá todas las NIA aplicables a la auditoría. Una NIA es aplicable a la auditoría cuando la NIA está en vigor y se dan las circunstancias a las que se refiere la NIA. (Ref.: Apartados A53-A57).

19. El auditor conocerá el texto completo de la NIA, incluido el material de aplicación y otro material explicativo, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente. (Ref.: Apartados A58-A66).

20. El auditor no manifestará en el informe de auditoría haber cumplido con los requerimientos de las NIA a no ser que haya cumplido los requerimientos de la presente NIA y los requerimientos de todas las demás NIA aplicables a la auditoría.

la misma manera. Por lo tanto, cuando resulta necesario, en el material de aplicación y otro material explicativo se incluyen consideraciones adicionales específicas para auditorías de entidades de pequeña dimensión y de entidades del sector público. Estas consideraciones adicionales facilitan la aplicación de los requerimientos de las NIA en la auditoría de entidades de pequeña dimensión y del sector público. Sin embargo, no limitan o reducen la responsabilidad que tiene el auditor de aplicar y cumplir los requerimientos de las NIA. (NIA 200, apartado A63).

### EXTRACTO DE LA NIA 200 REVISADA

Consideraciones específicas para auditorías en el sector público

A57. Las NIA son aplicables a los encargos en el sector público. Sin embargo, las responsabilidades del auditor en el sector público pueden verse afectadas por el mandato de auditoría, o por las obligaciones de las entidades del sector público contempladas en la normativa u otras disposiciones (tales como disposiciones legislativas, requerimientos administrativos u órdenes ministeriales), que pueden establecer un alcance más amplio que el de una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. Dichas responsabilidades adicionales no se tratan en las NIA. Es posible que se traten en los pronunciamientos de la Organización Internacional de Instituciones Superiores de Auditoría (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) o de los emisores de normas nacionales, o en directrices desarrolladas por entidades del gobierno con competencia en materia de auditoría del Sector Público.

### EXTRACTO DE LA NIA 230<sup>(2)</sup> REVISADA

Consideraciones específicas para entidades de pequeña dimensión (Ref. Apartado: 8)

A16. La documentación de la auditoría para una auditoría de una entidad de pequeña dimensión es generalmente menos extensa que la de una auditoría de una entidad de gran dimensión. Asimismo, en el caso de una auditoría en la que el socio del encargo realice todo el trabajo de auditoría, la documentación no incluirá las cuestiones que puedan tener que ser documentadas únicamente para informar o dar instrucciones a miembros del equipo del encargo, o para proporcionar evidencia de revisión por otros miembros del equipo (por ejemplo, no habrá cuestiones que documentar relacionadas con las discusiones de equipo o con la supervisión). No obstante, el socio del encargo cumplirá el requerimiento fundamental del apartado 8 de preparar la documentación de la auditoría que un auditor experimentado pueda comprender, ya que la documentación de la auditoría puede estar sujeta a revisión por terceros externos, con fines de regulación u otros.

(2) NIA 230, Documentación de la auditoría.

### LA NIA 200 COMO NORMA BASE

Culminado el proyecto Clarity, la NIA 200 es la norma general que engloba a todas las NIA. Todas las NIA se han diseñado para lograr juntas los objetivos globales de la NIA 200. Para ello, la NIA 200 revisada desarrolla y amplía el contenido incluido en la NIA 200 anterior. En consecuencia, la NIA 200 fija cuáles son los objetivos globales de un auditor, esto es:

- La obtención de una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o a error, que permita

al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos significativos, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

- La emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de comunicación contenidos en las NIA, en lo referente a los hallazgos del auditor.

En cuanto a los requerimientos, la NIA 200 revisada los ha agrupado de forma lógica en las siguientes categorías: 1) Requerimientos de ética relativos a la auditoría de estados financieros; 2) Escepticismo profesional; 3) Juicio profesional; 4) Evidencia de auditoría adecuada y suficiente y riesgo de auditoría; y 5) Realización de la auditoría de conformidad con las NIA.

### Requerimientos de ética

Un encargo de auditoría es de interés público y, en consecuencia, el Código de la IFAC requiere que el auditor sea independiente de la entidad sometida a la auditoría. La independencia, según el Código de la IFAC, comprende tanto una actitud mental independiente como una apariencia de independencia. La independencia del auditor con respecto a la entidad salvaguarda la capacidad del auditor para formarse una



opinión de auditoría no afectada por influencias que pudieran comprometer dicha opinión. Asimismo, la independencia mejora la capacidad del auditor de actuar con integridad, de ser objetivo y de mantener una actitud de escepticismo profesional (NIA 200, apartado A16).

## Escepticismo y Juicio profesional

Nunca está de más insistir en la importancia que tiene un juicio profesional sólido para la calidad de una auditoría. El escepticismo y juicio profesional es necesario en prácticamente todas las decisiones principales del auditor en su trabajo, en especial, en relación con aspectos tales como:

- La importancia relativa y el riesgo de auditoría.
- La naturaleza, el momento de realización y la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados para cumplir los requerimientos de las NIA y obtener evidencia de auditoría.
- Cuando se evalúa si se ha obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente y si es necesario realizar algún procedimiento adicional para alcanzar los objetivos de las NIA y, de ese modo, los objetivos globales de la auditoría.

En definitiva, la interpretación de las NIA y las decisiones necesarias durante toda la auditoría no pueden hacerse sin aplicar a los hechos y circunstancias el conocimiento y la experiencia relevantes de los que dispone el auditor (NIA 200, apartado A23).

Ahora bien, es necesario documentar la aplicación del juicio profesional de acuerdo con la NIA 200. El juicio profesional ha de considerar una aplicación competente de los principios de auditoría y de contabilidad, tener en cuenta los hechos y las circunstancias conocidos por el auditor hasta la fecha del informe de auditoría y ser consistente con dichos hechos y circunstancias. El juicio profesional necesita ser ejercitado durante toda la auditoría, debiendo documentarse adecuadamente. A este respecto, se requiere que el auditor prepare la documentación de auditoría suficiente para permitir que un auditor experimentado, sin relación previa con la auditoría, comprenda los juicios profesionales

### EXTRACTO DE LA NIA 200

#### Escepticismo profesional

15. El auditor planificará y ejecutará la auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorrecciones materiales. (Ref.: Apartados A18-A22).

#### Juicio profesional

16. El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. (Ref.: Apartados A23-A27).

significativos realizados que soportan las conclusiones sobre cuestiones significativas surgidas durante la realización de la auditoría (ISA 200, apartados A26 y A27).

## Evidencia de auditoría adecuada y suficiente y riesgo de auditoría

Con el fin de alcanzar una seguridad razonable, el auditor obtendrá evidencia de auditoría adecuada y suficiente para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo y, en consecuencia, para permitirle alcanzar conclusiones razonables que sirvan de base para su opinión (NIA 200, apartado 17, Ref.: Apartados A28-A52).

La cantidad necesaria de evidencia de auditoría, es decir, la evidencia de auditoría suficiente, depende de la valoración del auditor del riesgo de que existan incorrecciones en los estados financieros, por ejemplo, cuanto mayores sean los riesgos valorados, mayor evidencia de auditoría podrá ser requerida. La cantidad necesaria de evidencia de auditoría, es decir, la evidencia de auditoría suficiente, depende también de la calidad de dicha evidencia de auditoría, por ejemplo, cuanto mayor sea la calidad, menor será la cantidad requerida. Sin embargo, la obtención de más evidencia de auditoría, puede no compensar su baja calidad. La fiabilidad y relevancia de la evidencia, es decir, la evidencia de auditoría adecuada, se ve afectada por su naturaleza y procedencia, y atiende a las circunstancias concretas en las que se obtiene. Este aspecto también está relacionado con el área de juicio profesional indicada anteriormente (NIA 200, apartados A29 – A31).

Ahora bien, puede darse que nos encontremos ante evidencia de auditoría adecuada y suficiente que no pueda obtenerse. Supongamos que se llega a la conclusión de que la

evidencia de auditoría no es adecuada y suficiente para cumplir los objetivos de una NIA en concreto. Será necesario adoptar las siguientes medidas:

1. Evaluar si, como resultado de cumplimiento de otras NIA, se ha obtenido adicionalmente o se obtendrá evidencia de auditoría relevante, lo que permitiría concluir que se ha obtenido evidencia de auditoría adecuada y suficiente para cumplir los objetivos de la NIA en cuestión.
2. Ampliar el trabajo realizado en la aplicación de uno o varios requerimientos para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente.
3. Aplicar otros procedimientos que el auditor considere necesarios en las circunstancias concurrentes para obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente.

Cuando se prevea que ninguna de las anteriores actuaciones vaya a resultar factible o posible en las circunstancias concurrentes, el auditor no podrá obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente. En este caso, las NIA requieren que el auditor determine el efecto en el informe de auditoría o en su capacidad para completar el encargo (NIA 200, apartado A71).

## RIESGO DE AUDITORÍA

### Riesgo inherente

Posibilidad de que una afirmación contenida en los estados financieros sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra información a revelar contenga una incorrección que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada junto con otras incorrecciones, sin considerar cualquier control relacionado.

### Riesgo de control

Riesgo de que una incorrección que pudiera existir en una afirmación sobre un tipo de transacción, saldo contable u otra información a revelar, y que pudiera ser material, ya sea individualmente o de forma agregada junto con otras incorrecciones, no sea prevenida, o detectada y corregida oportunamente por el sistema de control interno de la entidad.

### Riesgo de incorrección material

Riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales antes de la realización de la auditoría. El riesgo comprende dos componentes: riesgo inherente y riesgo de control.

### Riesgo de detección

Riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo no detecten la existencia de una incorrección que puede ser material, considerada individualmente o de forma agregada junto con otras incorrecciones.

## Limitaciones inherentes a la auditoría

No se espera, ni es posible, que el auditor reduzca a cero el riesgo de auditoría. En consecuencia, el auditor no puede obtener una seguridad absoluta de que los estados financieros estén libres de incorrección material, debida a fraude o a error. Existen limitaciones inherentes a la auditoría que tienen como resultado que la mayor parte de la evidencia de auditoría, a partir de la que el auditor alcanza conclusiones y sobre la que basa su opinión, sea convincente pero no concluyente. Las limitaciones inherentes a la auditoría surgirán de: la naturaleza de la información financiera; la naturaleza de los procedimientos de auditoría; y la necesidad de que la auditoría se realice en un plazo de tiempo y a un coste razonable. Cada NIA aplicable identifica procedimientos de auditoría específicos para permitir mitigar el efecto de estas limitaciones inherentes.

No obstante, en este sentido, han de hacerse determinadas consideraciones sobre la dificultad, el tiempo y el coste. La dificultad, el tiempo o el coste que implique la auditoría no son un fundamento válido para que el auditor omita un procedimiento de auditoría para el que no existen procedimientos alternativos; o se satisfaga con evidencia de auditoría que no llega a ser convincente. En consecuencia, es necesario que el auditor tenga en cuenta los siguientes aspectos: ha de planificar la auditoría para que se ejecute de manera efectiva; dirigir el esfuerzo de auditoría a las áreas en las que se espera un mayor riesgo de incorrección material, debida a fraude o a error, dedicando, por lo tanto, menos esfuerzo a otras áreas; y realizar pruebas y utilizar otros medios para examinar las poblaciones de transacciones o de partidas, en busca de incorrecciones.

## Aplicabilidad de las NIA

Las NIA revisadas no exigen el cumplimiento de un requerimiento que no sea aplicable en las circunstancias concurrentes en la auditoría (NIA 200, apartado A74). Por ejemplo, si una entidad no cuenta con una función de auditoría interna, no es necesario que el equipo de auditoría cumpla los requerimientos de la NIA 610, Utilización del trabajo de los auditores internos. Tal es así, que en circunstancias excepcionales, el auditor puede

considerar necesario dejar de cumplir un requerimiento aplicable de una NIA. En dichas circunstancias, el auditor aplicará procedimientos de auditoría alternativos para alcanzar el objetivo de dicho requerimiento (NIA 200, apartado 23). Ahora bien, la NIA 200 establece requerimientos de documentación en los casos excepcionales en los que el auditor deje de cumplir un requerimiento aplicable (NIA 200, apartado A74).

Identificados los principales aspectos y requerimientos de la NIA 200 revisada y sus impactos en la aplicación de las NIA revisadas en general, no queremos dejar de cubrir determinados aspectos destacables en ciertas NIA de singular importancia para el trabajo del auditor en la actualidad, una vez culminado el proyecto Clarity.

### **NIA 540<sup>(3)</sup> – AUDITORÍA DE ESTIMACIONES**

Mediante la revisión de la NIA 540, el IAASB ha querido responder a los retos experimentados en la práctica en los casos en los que, dada la naturaleza subjetiva de las estimaciones contables, éstas suelen ser difíciles de auditar, hecho que se une al aumento general de la necesidad de estimaciones en la preparación de los estados financieros. El IAASB ha incluido además en la norma revisada directrices sobre cómo debe aplicarse el enfoque basado en riesgos tal como se indica en la NIA 315<sup>(4)</sup> y la NIA 330<sup>(5)</sup> con relación a la auditoría de las estimaciones contables. De este modo, se garantiza que las estimaciones que tienen un riesgo de incorrección material se abordan de forma adecuada. La norma también hace hincapié en el concepto de permanecer alerta ante el posible sesgo de la dirección.

Asimismo, el IAASB ha aprovechado la oportunidad para combinar otros requerimientos de las normas NIA 540 y NIA 545, Auditoría de mediciones y revelaciones del valor razonable. Como parte del Proyecto Clarity, el Consejo retiró la NIA 545 porque se consideró más práctico y eficiente ya que los

(3) NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluyendo las de valor razonable y las revelaciones de información correspondientes

(4) NIA 315, Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno.

(5) NIA 330, Respuestas del auditor a los riesgos valorados.

## **En la NIA 540 revisada se han incluido directrices sobre cómo aplicar el enfoque basado en riesgos en relación a la auditoría de las estimaciones contables**

principios en los que se basa son los mismos que los de la NIA 540. Tras la revisión, es en las guías de aplicación incluidas en la NIA 540 donde se explica cómo se aplican determinados requerimientos en el contexto de las estimaciones contables y las mediciones del valor razonable.

### **Enfoque basado en riesgos**

En la NIA 540 revisada, se exige que el auditor utilice un enfoque basado en riesgos cuando audita estimaciones contables. El auditor lleva a cabo procedimientos de valoración del riesgo para profundizar en el conocimiento y entendimiento de la entidad. También debe entender los siguientes aspectos del negocio en lo que respecta a las estimaciones contables:

1. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable pertinentes para las estimaciones contables, incluida la información a revelar relacionada.
2. La forma en la que la dirección identifica las transacciones, hechos y condiciones que podrían dar lugar a la necesidad de reconocer o revelar las estimaciones contables en los estados financieros.
3. La forma en la que la dirección realiza las estimaciones contables y entendimiento de los datos en los que se basan.
4. Controles pertinentes en torno al cálculo de las estimaciones.
5. El hecho de si la dirección ha valorado el efecto de la incertidumbre en la estimación.
6. El hecho de si la dirección ha utilizado a un experto.

La revisión del resultado de las estimaciones contables incluidas en los estados



financieros del periodo anterior es un elemento importante del proceso de valoración del riesgo. Entender las razones de las diferencias entre el resultado de una estimación y el importe reconocido en los estados financieros del periodo anterior puede: ofrecer información y análisis de valor sobre la efectividad de la dirección; ayudar a identificar la presencia de posible sesgo de la dirección, y proporcionar evidencia de auditoría pertinente para la nueva estimación en el periodo actual, de las estimaciones contables del periodo anterior.

### Incertidumbre en la estimación

El concepto de incertidumbre en la estimación es fundamental en la NIA 540 revisada. Durante el proceso de valoración del riesgo, el auditor debe:

- Evaluar el grado de incertidumbre en la estimación asociada a la estimación contable.
- Valorar si las estimaciones donde se ha identificado una incertidumbre alta en la estimación dan lugar a un riesgo significativo.
- La incertidumbre en la estimación hace referencia al riesgo de que la medición de una estimación contable y la información a revelar correspondiente no sea precisa.
- El grado de incertidumbre en la estimación afecta al riesgo de que los estados financieros contengan incorrecciones materiales y varía de una estimación contable a otra.

### Respuesta a la identificación del riesgo significativo

La NIA 540 revisada centra el esfuerzo del auditor en las estimaciones contables que dan lugar a riesgos significativos. La norma exige que el auditor lleve a cabo los siguientes procedimientos con respecto a dichas estimaciones:

1. Evaluar si la dirección ha considerado las hipótesis o los desenlaces alternativos, y los motivos por los que los ha rechazado.
2. Evaluar si las hipótesis significativas utilizadas por la dirección son razonables.

3. Evaluar el propósito de la dirección de llevar a cabo actuaciones específicas y su capacidad para hacerlo, en lo relativo a la razonabilidad de las hipótesis.

Asimismo, el auditor puede desarrollar su propio rango independiente de estimaciones para evaluar la idoneidad de las hipótesis de la dirección. Este no es un requerimiento explícito de la NIA, pero el auditor puede optar por hacerlo si decide que el proceso del cliente no fue lo suficientemente sólido para tratar adecuadamente los efectos de la incertidumbre en la estimación.

### Sesgo de la dirección

El sesgo de la dirección es un tema en el que se hace hincapié en la NIA 540 revisada. El auditor debe revisar los juicios y las decisiones adoptados por la dirección con respecto a las estimaciones contables para determinar si existen indicadores de sesgo de la dirección, y permanecer alerta ante evidencias de dichos indicadores. Los ejemplos de indicadores de la existencia de posible sesgo de la dirección con respecto a las estimaciones contables incluyen:

- Los cambios en una estimación contable, o en el método para realizarla, cuando la dirección haya realizado una evaluación subjetiva por la que concluye que se ha producido un cambio de circunstancias.
- La utilización de hipótesis propias de la entidad para la realización de las estimaciones contables del valor razonable cuando sean inconsistentes con las hipótesis observables en el mercado.
- La selección o construcción de hipótesis significativas que den como resultado una estimación puntual favorable a los objetivos de la dirección.
- La selección de una estimación puntual que pueda indicar la existencia de un patrón de optimismo o pesimismo.

### NIA 550 – PARTES VINCULADAS

En la NIA 550 revisada se aplica también un enfoque basado en riesgos a la auditoría de partes vinculadas, transacciones e información a revelar. En esta norma se explica concretamente cómo deben aplicarse la NIA



315, la NIA 330 y la NIA 240<sup>(6)</sup> con relación a esta materia. La norma revisada, se centra en la identificación de factores del riesgo de fraude con relación a las partes vinculadas, y las transacciones y relaciones con las mismas. En la norma se incluyen:

- Procedimientos específicos para responder a la identificación de: Partes vinculadas no reveladas o no identificadas anteriormente o transacciones significativas realizadas con partes vinculadas; transacciones significativas realizadas con partes vinculadas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad.
- Requerimientos para evaluar la contabilización y la revelación de información sobre las relaciones y transacciones entre las partes vinculadas identificadas.
- Consideraciones específicas pertinentes a las partes vinculadas identificadas con influencia dominante.

Asimismo, en la NIA 550 revisada se incluyen unos procedimientos específicos mínimos que debe realizar el auditor durante el proceso de valoración del riesgo para comprobar si existen partes vinculadas no identificadas previamente; entre estos procedi-

mientos se incluyen algunos como la revisión de las confirmaciones de bancos, las de las actas de las juntas, y revisión de las confirmaciones de asesores jurídicos

Tras completar el proceso de valoración del riesgo, el auditor debe identificar y valorar los riesgos de incorrección material asociados a las partes vinculadas y las relaciones y transacciones con las mismas para determinar si alguno de esos riesgos es significativo. Sin perjuicio de lo anterior, si el auditor ha identificado transacciones significativas realizadas con partes vinculadas ajenas al curso normal de los negocios, debe valorar si este hecho plantea un riesgo significativo de incorrección material. A continuación, el auditor prepara y lleva a cabo los procedimientos adecuados para responder a esos riesgos significativos identificados. En la norma se incluyen guías sobre los procedimientos que pueden realizarse para responder a estos riesgos y se especifica que procedimientos determinados son necesarios para responder a: a) Identificación de partes vinculadas o de transacciones significativas realizadas con partes vinculadas no identificadas o no reveladas previamente; y b) Identificación de transacciones significativas realizadas con partes vinculadas ajenas al curso normal de los negocios. De conformidad con la NIA 550 revisada, los procedimientos mínimos necesarios en respuesta a la identificación de este último tipo de transacciones son los siguientes:

<sup>(6)</sup> NIA 240, Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude.

- Inspeccionar los contratos o acuerdos subyacentes para evaluar el fundamento empresarial.
- Revisar las condiciones de la transacción para comprobar que son consistentes con las explicaciones de la dirección y para comprobar que la transacción se ha contabilizado y se ha revelado adecuadamente.
- Obtener evidencia de que las transacciones han sido adecuadamente autorizadas y aprobadas.

### NIA 620 – UTILIZACIÓN DEL TRABAJO DE UN EXPERTO DEL AUDITOR Y NIA 500 – EVIDENCIA DE AUDITORÍA

La NIA 620 revisada es la norma que trata las responsabilidades del auditor con relación al trabajo de un experto del auditor. A su vez, en la NIA 500 revisada se explica qué constituye evidencia de auditoría en una auditoría de estados financieros y trata la responsabilidad del auditor de obtener evidencia de auditoría adecuada y suficiente. Esta norma revisada también recoge concretamente las responsabilidades del auditor con respecto al trabajo y la utilización de un experto de la dirección.

Si la información que se utilizará como evidencia de auditoría se ha preparado utilizando el trabajo de un experto de la dirección, el auditor, en la medida necesaria y teniendo en cuenta la importancia del trabajo de dicho experto para los fines de su auditoría: evaluará la competencia, las capacidades y la objetividad de dicho experto (Ref.: Apartados A37-A43); obtendrá conocimiento del trabajo realizado por dicho experto (Ref.: Apartados A44-A47); y evaluará la idoneidad del trabajo de dicho experto como evidencia para su auditoría en relación con la correspondiente manifestación de la Dirección contenida en los estados financieros. (Ref.: Apartado A48).

En suma, los siguientes factores afectarán a la naturaleza, el alcance y el plazo de los procedimientos que debe realizar el auditor para completar las evaluaciones necesarias:

- 1) Importancia del asunto al que hace referencia el trabajo del experto con respecto a los estados financieros.
- 2) Experiencia previa del auditor con trabajo realizado por expertos.
- 3) En el caso de un experto de un auditor interno, si el experto está sujeto a los procedimientos y políticas de control de calidad de la firma del auditor.

### NIA 450 – EVALUACIÓN DE LAS INCORRECCIONES IDENTIFICADAS DURANTE LA AUDITORÍA

La NIA 450 revisada es la norma que trata la responsabilidad del auditor de evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría y de las incorrecciones no corregidas, si existen, en los estados financieros. En la norma revisada se incluyen guías y requerimientos para evaluar y considerar los efectos de las incorrecciones corregidas y no corregidas. Antes de la revisión de las NIA, el concepto de la evaluación de las incorrecciones identificadas se trataba previamente en la NIA 320, Importancia relativa de la auditoría. Esto es, como parte del Proyecto Clarity, que el IAASB ha creado una nueva NIA específica (la NIA 450) para tratar el tema de la evaluación de las incorrecciones. La NIA 320 revisada se centra ahora en la aplicación de la importancia relativa cuando se planifica y se realiza una auditoría.

### Consideración de las incorrecciones identificadas a medida que la auditoría avanza y comunicación de las diferencias

El auditor debe determinar si es necesario revisar la estrategia global de auditoría y el plan global de auditoría cuando: la naturaleza de las incorrecciones identificadas y de las circunstancias en las que se produjeron indican que pueden existir otras incorrecciones que, sumadas a las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría, pudieran ser materiales; o la suma de las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría se aproxima a la cifra

#### RIESGO DE AUDITORÍA

**Experto de la dirección:** persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza por la entidad en la preparación de los estados financieros.

**Experto del auditor:** persona u organización especializada en un campo distinto al de la contabilidad o auditoría, cuyo trabajo en ese ámbito se utiliza por el auditor para facilitarle la obtención de evidencia de auditoría adecuada y suficiente.

de importancia relativa determinada. Este segundo punto hace referencia al efecto de la acumulación de diferencias corregidas y no corregidas. Las dos deben analizarse para determinar si se aproximan al nivel de importancia relativa. Dicho requerimiento en particular analiza el efecto de las incorrecciones identificadas en la auditoría, de ahí que el auditor deba analizar tanto de las diferencias no corregidas como de las corregidas.

En cuanto a la comunicación y corrección de las diferencias, el auditor deberá:

- 1) Comunicar, oportunamente y al nivel adecuado de la dirección, todas las incorrecciones acumuladas durante la realización de la auditoría.
- 2) Solicitar a la dirección que corrija las incorrecciones identificadas.
- 3) Si la dirección rehúsa corregir algunas o todas las incorrecciones, el auditor debe obtener conocimiento de las razones de la dirección para tomar esta decisión.
- 4) Finalmente, el auditor debe tener en cuenta todos los factores, incluido el hecho de que la dirección rehúse corregir las diferencias identificadas, al evaluar si los estados financieros están libres de incorrección material.

Obsérvese que la NIA no exige que el auditor acumule incorrecciones que son claramente triviales, es decir, inferiores al límite de registro de diferencias de auditoría. Por lo tanto, no es obligatorio comunicarlas o solicitar a la dirección que las corrija. No obstante, también deben tenerse en cuenta los factores cualitativos al evaluar si una diferencia es trivial.

### **Evaluación del efecto de las incorrecciones no corregidas**

Antes de evaluar el efecto de las incorrecciones no corregidas, el auditor debe volver a valorar la importancia relativa para confirmar si sigue siendo adecuada. El auditor también debe determinar si las incorrecciones no corregidas son materiales, de forma individual o en conjunto, mediante la consideración de: el tamaño y la naturaleza de las incorrecciones y las circunstancias particulares en las que se han producido; y el efecto de las incorrecciones no corregidas relacionadas con perio-

« El reto esencial será cumplir los requerimientos globales de la NIA 200 que deja claro que el auditor tendrá un entendimiento del texto completo de las NIA, incluídas sus guías de aplicación »

dos anteriores en las clases correspondientes de transacciones, saldos de cuentas o información a revelar y estados financieros en su conjunto.

### **CONCLUSIONES**

Sin duda, sin perjuicio de los cambios concretos a que den lugar NIAs revisadas, como las destacadas en los apartados anteriores, el reto esencial será cumplir adecuadamente los requerimientos globales de la NIA 200 que, en particular, deja claro que *“el auditor tendrá un entendimiento del texto completo de las NIA, incluyendo sus guías de aplicación y otros materiales explicativos, con el fin de comprender sus objetivos y aplicar sus requerimientos adecuadamente”*.

Es en este marco en el que han de entenderse los cambios concretos que previsiblemente las NIA revisadas requerirán en aspectos metodológicos, cuestiones relacionadas con la ejecución del trabajo o en la propia comunicación con el cliente, como serán por ejemplo, cambios específicos en asuntos como las cartas de encargo, cartas de representación o, incluso, el formato del informe de auditoría.

Sin olvidar el foco que todo ello supondrá sobre los procesos de control de calidad del propio auditor, su estructura, sistematización, alcance y oportunidad, no podemos dejar de ver que estos efectos vendrán acompañados de necesidades de formación y entrenamiento que conviene planificar y atender en forma y tiempo. Estas nuevas necesidades de formación requerirán un enfoque mucho más integrado, si queremos que la implantación de las NIA revisadas se gestione adecuadamente, y efectivamente conduzca a la mejora de la calidad de las auditorías que se pretende con su futura adopción. ■