

TÍTULO:	ASESORÍA
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XIX
PÁGINA:	-
MES:	Octubre
AÑO:	2018
OTROS DATOS:	-

ASESORÍA

CUESTIONES DE AUDITORÍA

ACTIVIDADES RELACIONADAS CON LA CONCLUSIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS Y EL INFORME DEL AUDITOR

NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA

ACTIVIDADES DE LA ETAPA DE CONCLUSIÓN DE LA AUDITORÍA Y EL INFORME DEL AUDITOR.

Introducción. NIAS vinculadas con la conclusión de la auditoría. NIAS vinculadas con el informe del auditor. NIA sobre Control de calidad para auditorías de información financiera histórica. Comentarios finales.

I - INTRODUCCIÓN

Los servicios que requieren habilidad de contaduría o relacionadas desempeñadas por un contador público incluyen servicios de contabilidad, auditoría, tributación y consultoría gerencial.

Existen otras auditorías diferentes a la auditoría de estados financieros (auditoría gubernamental, auditoría de gestión, auditoría de sistemas, auditoría ambiental, auditoría de la calidad, auditoría interna, etc.).

En la actualidad el esquema que se mantiene cuasi constante es el correspondiente a la auditoría financiera, resaltándose la independencia (entre el auditor y lo auditado), los procedimientos de auditoría (pruebas selectivas y/o administración de riesgos), la documentación (papeles de trabajo), los informes (dictámenes, comunicaciones, recomendaciones) y, sobre todo, la emisión de estándares de alta calidad para regular esa actividad (basada en encargos).

La contaduría pública desarrolló un conjunto de productos nuevos bajo el esquema de aseguramiento de la información, a los cuales se les da la denominación técnica de servicios de seguridad razonable y cuyo objetivo principal es dar credibilidad a la información.

Hay diferentes niveles de aseguramiento: alto (auditoría) y medio (otros servicios de aseguramiento), pero nunca absoluto (total) ni bajo (no tiene sentido).

Los servicios de seguridad razonable son consecuencia de importantes estudios e investigaciones y se caracterizan por su crecimiento rápido y por el trabajo interdisciplinario.

Una transformación similar ha tenido la auditoría de estados financieros, ya sea en sus versiones IFAC (para mercados globales), auditoría continua (con el uso intensivo de tecnología de la información), auditoría estratégica (auditoría de procesos de negocios, para empresas grandes y pymes), auditoría forense (lucha contra el fraude y corrupción, y ahora terrorismo).

Tiene que quedar claro que la auditoría de hoy no es igual a la de ayer. Cabe citar también ahora a la auditoría basada en *blockchain* (cadena de bloques).

El respaldo científico de la evolución de la Contaduría, en el contexto de la *Accountability* (Rendición de cuentas), es la ciencia contable en el marco de la internacionalización: estándares internacionales de información financiera y de auditoría y aseguramiento de la información, basados en principios (normas éticas y técnicas).

Los cinco principios éticos fundamentales del Código de Ética para Contadores del IESBA de la Federación internacional de Contadores (IFAC) son: integridad, objetividad, competencia profesional y debido cuidado, confidencialidad y comportamiento profesional. Esto último implica que el contador público debe cumplir con todas las leyes y regulaciones relevantes y debe evitar cualquier acción que desacredite la profesión. Los contadores deben ser honestos y veraces.

El proceso de la auditoría de estados financieros, tomados como un todo, de propósito general y con una estructura de información financiera aplicable para usuarios externos, está perfectamente desarrollado en las Normas Internacionales de Auditoría, con un enfoque de auditoría basada en riesgos. No se necesita básicamente mayor bibliografía que esa. El resto es estudio intensivo, comprensión adecuada, experiencia y práctica profesional. Incluso las Normas Internacionales de Auditoría (NIA) brindan desarrollos de aplicación práctica para auditoría de PYMES.

El centro de atención en el esquema de aseguramiento está en el fraude y la corrupción, que existen porque hay una intención que los origina. Por eso el principio de la buena fe no siempre se cumple. La auditoría debe enfatizar la prevención y detección del fraude. La auditoría forense, por su parte, se convierte en un campo con dominio propio.

Las etapas de la auditoría financiera son las siguientes: 1. Actividades previas a la auditoría (NIA 200/210/220 y NCC1); 2. Planificación de la auditoría (NIA Serie 300, NIA 402, NIA Serie 600, NIA 240/ 250); 3. Ejecución del Plan de Auditoría (NIA 330 y NIA Serie 500); y 4. Conclusión de la auditoría e Informe del auditor (NIA Serie 700, NIA 450, NIA 220/260/265). Todo ello deberá estar respaldado adecuadamente con la Documentación de la Auditoría (NIA 230).

Las Actividades Previas a la Auditoría implican la consideración del riesgo profesional vinculado con la Aceptación y continuación de las relaciones con el cliente, y con acordar los Términos del contrato de auditoría con el cliente.

Luego, el auditor deberá desarrollar un Plan de Auditoría en orden a reducir el riesgo de auditoría a un nivel bajo que sea aceptable en las circunstancias del encargo.

Durante el curso de la auditoría, la Estrategia general de auditoría y el Plan de auditoría más detallado, documentados, deberán ser actualizados y cambiados en cuanto fuera necesario. El plan detallado deberá ofrecer un vínculo claro entre los riesgos valorados y los procedimientos adicionales de auditoría, y resaltar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría (pruebas de controles y procedimientos sustantivos, analíticos y de detalle).

En una asesoría anterior hemos descrito la Etapa de Ejecución de la Auditoría conforme a las NIA. En esta oportunidad nos concentraremos en las NIA vinculadas con la Conclusión de la Auditoría y el Informe del Auditor, así como en la NIA sobre Control de Calidad para auditorías específicas.

II - NIAS VINCULADAS CON LA CONCLUSIÓN DE LA AUDITORÍA

NIA 260 Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno

La norma reconoce la importancia de la comunicación efectiva de doble vía durante la auditoría de estados financieros respecto de comunicar el auditor con quienes tienen a cargo el gobierno, en relación con la auditoría de estados financieros.

Quiénes tienen a cargo el gobierno son las personas responsables u organizaciones que tienen responsabilidad por la supervisión de la dirección estratégica de la entidad y las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas de la entidad. Esto incluye la supervisión del proceso de información financiera. La *Administración* son las personas con responsabilidad ejecutiva por la realización de las operaciones de la entidad. Para algunas entidades, en algunas jurisdicciones, la administración incluye a algunos o todos de quienes tienen a cargo el gobierno.

Las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros, incluyen los siguientes asuntos a ser comunicados:

- Deberes del auditor vinculados con la auditoría de estados financieros: a) el auditor es responsable por formar y expresar una opinión sobre los estados financieros que hayan sido preparados por la administración con la supervisión de quienes tienen a cargo el gobierno; y b) la auditoría de estados financieros no libera de sus responsabilidades a la administración ni a quienes tienen a cargo el gobierno.
- Alcance planeado y cronograma de la auditoría.
- Hallazgos significativos de la auditoría: a) puntos de vista del auditor sobre aspectos cualitativos importantes de las prácticas de contabilidad de la entidad; b) dificultades importantes encontradas durante la auditoría; c) debilidades materiales en el diseño, implementación o efectividad de la operación del control interno; d) asuntos importantes discutidos o temas de correspondencia con la administración; e) representaciones escritas que haya solicitado el auditor; f) otros asuntos que, a juicio del auditor, sean importantes para la supervisión del proceso de información financiera.
- Independencia del auditor (incluye declaración de independencia y/o de todas las relaciones que puedan poner en riesgo tal independencia, así como las salvaguardas aplicadas).

El auditor deberá determinar las personas apropiadas dentro de la estructura de gobierno de la entidad, con las cuales comunicarse.

NIA 265 Comunicación de deficiencias en el control interno

El auditor tiene la responsabilidad de comunicar apropiadamente al gobierno corporativo de la entidad y la administración, las deficiencias en el control interno que el auditor haya identificado en la auditoría de estados financieros, y que, a su juicio profesional, sean de suficiente importancia para merecer las respectivas atenciones de la entidad.

- *Deficiencia en el control interno* - Esta existe cuando: (i) un control está diseñado, implementado u operado de tal manera que es incapaz para prevenir, o detectar y corregir, declaraciones equivocadas en los estados financieros sobre una base oportuna; o (ii) un control necesario para prevenir, o detectar y corregir, declaraciones equivocadas en los estados financieros sobre una base oportuna está ausente.
- *Deficiencia significativa en el control interno* - Una deficiencia o combinación de deficiencias en el control interno que, a juicio profesional del auditor, es de importancia suficiente para merecer la atención de quienes gobiernan la entidad.

La norma no le impone al auditor responsabilidades adicionales a las relacionadas con un entendimiento del control interno, y el diseño y desarrollo de pruebas de controles que sean superiores a los requerimientos de la NIA 315, "Identificación y valoración de los riesgos de declaración equivocada material, mediante el entendimiento de la entidad y su entorno", y la NIA 330,

“Respuesta del auditor a los riesgos valorados”.

Al respecto, el auditor deberá obtener un entendimiento del control interno pertinente a la auditoría cuando identifica y valora los riesgos de declaración equivocada material.

Para realizar la valoración del riesgo, el auditor considera el control interno en orden a diseñar procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para el propósito de expresar una opinión sobre la efectividad del control interno.

Se puede identificar deficiencias en el control interno por el auditor no solamente durante el proceso de valoración del riesgo, sino también en cualquier otra etapa de la auditoría.

El auditor deberá incluir en la comunicación escrita de deficiencias significativas en el control interno: a) una descripción de las deficiencias y una explicación de sus potenciales efectos; y b) información suficiente que posibilite a quienes gobiernan la entidad y la administración un entendimiento del contexto de la comunicación.

NIA 450 Evaluación de declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría

En vez de una sola norma sobre la *Materialidad durante el curso de una auditoría*, las nuevas normas clarificadas dividen su consideración entre la NIA 320 sobre la Materialidad en el planeamiento y ejecución de la auditoría, y la NIA 450 sobre la Evaluación de declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría.

Las normas ofrecen orientación útil sobre cómo el auditor puede valorar la materialidad dejando totalmente en claro que la determinación que hace el auditor de la materialidad es asunto de juicio profesional fundamentado, el cual no se puede reducir a una fórmula, tabla o a la aplicación de un simple cálculo mecánico.

La información es material si su omisión o declaración equivocada podría influenciar las decisiones económicas de los usuarios tomadas sobre la base de los estados financieros. La materialidad depende del tamaño de la partida o del error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o declaración equivocada. Esto es, la materialidad proporciona un umbral o punto de corte, más bien que ser una característica cualitativa primaria que la información debe tener para ser útil.

La aplicación del concepto de materialidad implica que no será necesario cumplir con un requerimiento de información específico, de una norma o de una interpretación, si la información correspondiente careciese de materialidad.

El material de aplicación y otro material explicativo de la norma es importante para entender aspectos clave vinculados con la Materialidad en la auditoría de estados financieros.

La determinación por el auditor de la Materialidad consiste en la aplicación de su entrenamiento, conocimiento y experiencia, dentro del contexto provisto por las normas de auditoría, de contabilidad y de ética profesional; y está afectada por su percepción de la información financiera que necesitan los usuarios de los estados financieros.

En este contexto, es razonable asumir para el auditor que los usuarios externos: a) tienen un conocimiento razonable de los negocios y las actividades económicas y contables, y una buena voluntad para estudiar la información contenida en los estados financieros con una diligencia razonable; b) conocen que los estados financieros son preparados y auditados a niveles de materialidad; c) reconocen las incertidumbres inherentes a las mediciones de cifras basadas sobre el uso de estimaciones, juicios y la consideración de eventos futuros; y d) toman decisiones económicas razonables sobre la base de la información de los estados financieros.

El auditor deberá incluir en la documentación de auditoría los siguientes importes y los factores considerados en la determinación de la materialidad: a) el nivel de materialidad para los estados financieros en su conjunto; b) si fuera aplicable, el nivel o niveles de materialidad para una particular clase de transacciones, cuentas del balance o revelaciones; c) la materialidad de ejecución (una cantidad o cantidades menores que el nivel de materialidad); y d) cualquier revisión hecha a los conceptos indicados anteriormente como resultado del progreso de la auditoría.

III - NIAS VINCULADAS CON EL INFORME DEL AUDITOR

NIA 700 Formación de una opinión e informe sobre estados financieros

El alcance de la NIA 700 tiene que ver con la responsabilidad del auditor para formarse una opinión sobre los estados financieros en el contexto de un juego completo de estados financieros para propósito general. También acuerda la forma y contenido del informe del auditor emitido como resultado de la auditoría financiera. Cuando el informe expresa una opinión modificada, o incluye párrafos de énfasis de materias u otros párrafos de cuestiones, aplican las NIAS 705 y 706, respectivamente.

Los objetivos del auditor son: a) formarse una opinión sobre los estados financieros basada sobre una evaluación de las conclusiones sostenidas por la evidencia de auditoría obtenida; y b) expresar claramente esa opinión a través de un informe escrito que también describa las bases para tal opinión.

Los *estados financieros* significan un juego completo de estados financieros para propósito general, incluyendo las notas relacionadas (normalmente dichas notas comprenden un sumario comprensivo de las políticas contables importantes y otra información explicativa). Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la forma y contenido de los estados financieros y lo que constituye un juego completo de estados financieros.

La norma describe con detalle los requerimientos para: 1. formarse una opinión por escrito sobre los estados financieros; 2. los tipos de opinión; y 3. el contenido del informe del auditor.

El auditor deberá expresar una opinión sin modificaciones cuando concluye que los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, conforme con la estructura de información financiera aplicable.

Si el auditor: a) concluye que, basado en la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros como un todo no están libres de declaración equivocada material; o b) no fue capaz de obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada para concluir que los estados financieros como un todo están libres de declaración equivocada material, deberá modificar la opinión en el informe del auditor, de acuerdo con la NIA 705.

NIA 701 Comunicación de los principales temas de auditoría en el informe del auditor independiente

La mejora más importante para el informe del auditor es el nuevo requerimiento para los auditores de los estados financieros de las entidades cotizadas de comunicar "Cuestiones de Auditoría Clave" (KAM, por su sigla en inglés). Representan aquellas materias que el auditor considera más significativas, con una explicación de cómo se acometieron en la auditoría. La ley o regulación también puede requerir la comunicación de KAM para otras entidades, por ejemplo aquellas caracterizadas como "Entidades de interés público". Además, puede ser requerido KAM para otras entidades distintas a las listadas, por ejemplo, a pedido de la administración, o el Comité de auditoría, o a discreción del auditor.

KAM deberá ser específico para la entidad y la auditoría realizada en orden a proporcionar información relevante a los usuarios. La NIA 701 incluye un marco decisorio basado en el juicio profesional, a los efectos de ayudar a los auditores a determinar cuáles cuestiones son KAM. Dicho marco fue desarrollado para focalizar a los auditores en áreas donde los usuarios han expresado el mayor interés.

Los objetivos del auditor son determinar KAM y, habiéndose formado una opinión sobre los estados financieros, comunicar tales cuestiones mediante su descripción en el informe del auditor.

Las *Cuestiones de Auditoría Clave* son aquellas cuestiones que, a juicio profesional del auditor, son de mayor significancia en la auditoría de los estados financieros del período actual. KAM son seleccionados de las cuestiones comunicadas con quienes gobiernan la entidad.

El auditor deberá determinar aquellas cuestiones que requirieron una atención considerable en la realización de la auditoría. Para hacer esa determinación, el auditor tiene que tomar en cuenta lo siguiente:

- Áreas de riesgo de declaración equivocada material valorado como alto, o de riesgos significantes identificados de acuerdo con la NIA 315.
- Juicios del auditor significantes relativos a áreas en los estados financieros que involucran juicios significativos de la administración, incluyendo estimaciones contables que han sido identificadas como de alta incertidumbre.
- Efectos sobre la auditoría de eventos o transacciones significantes, ocurridos durante el ejercicio.

El auditor deberá describir cada KAM usando un subtítulo apropiado, en una sección separada del informe del auditor, bajo el encabezamiento "Cuestiones importantes de auditoría".

La norma describe párrafos que tratan los siguientes aspectos: KAM no son un sustituto para expresar una opinión modificada; descripción de KAM individuales; circunstancias en la cual una cuestión determinada como KAM no es comunicada en el informe del auditor; interacción entre las descripciones de KAM y otros elementos requeridos a ser incluidos en el informe del auditor; forma y contenido de la sección KAM en otras circunstancias.

El auditor deberá comunicar a quienes gobiernan la entidad: a) aquellas cuestiones que ha determinado ser KAM; o b) en su caso, dependiendo de los hechos y circunstancias de la entidad y la auditoría, su determinación de que no hay KAM a ser comunicado en el informe del auditor.

NIA 705 Modificaciones a la opinión en el informe del auditor independiente

La NIA 705 tiene el alcance relacionado con la responsabilidad del auditor para emitir un informe apropiado en las circunstancias cuando, al formarse una opinión de acuerdo con la NIA 700, concluye que es necesaria una modificación a su opinión sobre los estados financieros. Establece tres tipos de opiniones modificadas: una opinión calificada, una opinión adversa y una abstención de opinión.

La decisión relacionada con qué tipo de modificación de la opinión es necesaria depende de: a) la naturaleza de la cuestión que da motivo a la modificación, esto es, si los estados financieros están equivocados materialmente o, en el caso de incapacidad de obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría puedan ser materialmente erróneos; y b) el juicio del auditor sobre la existencia y amplitud de los efectos o posibles efectos de la cuestión sobre los estados financieros.

El auditor deberá expresar una *opinión modificada* cuando:

- a) habiendo obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría, concluye que las declaraciones equivocadas, individualmente o agregadas, son materiales pero no extendidas, para los estados financieros; o
- b) está imposibilitado de obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre la cual basar su opinión, pero concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de las declaraciones erróneas no detectadas, si las hubiera, podrían ser materiales pero no extendidas.

El auditor deberá expresar una *opinión adversa* cuando, habiendo obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría, concluye que las declaraciones equivocadas, individualmente o agregadas, son materiales y extendidas, para los estados financieros.

El auditor deberá abstenerse de opinar cuando esté imposibilitado de obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre la cual basar la opinión, y concluye que los posibles efectos sobre los estados financieros de las declaraciones equivocadas no detectadas, si existieran, podrán ser tanto materiales como extendidas.

El auditor no deberá emitir opinión cuando, en extremas raras circunstancias, se envuelvan *múltiples incertidumbres*, y concluya que no ha obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría relacionada con cada una de las incertidumbres individuales, no siendo posible formar una opinión sobre los estados financieros debido a la interacción potencial de las incertidumbres y su posible efecto acumulativo sobre los estados financieros.

NIA 706 Párrafos de énfasis sobre cuestiones y párrafos de otros asuntos en el informe del auditor independiente

La NIA 706 trata acerca de la comunicación adicional en el informe del auditor, cuando el auditor lo considera necesario, para llamar la atención de los usuarios sobre: a) una materia o cuestiones presentadas o reveladas en los estados financieros que son de tal importancia que ellas son fundamentales para el entendimiento de los usuarios de los estados financieros; o b) cualquier cuestión u otras materias que son pertinentes para el conocimiento de dichos usuarios acerca de la auditoría financiera, las responsabilidades del auditor o del informe del auditor.

Si el auditor considera que es necesario llamar la atención de los usuarios sobre una cuestión presentada o revelada en los estados financieros que, a su juicio, es de tal importancia que ello es fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, deberá incluir un párrafo de "Énfasis de Materia" en el informe de auditoría, con tal de que haya obtenido suficiente y apropiada evidencia de auditoría sobre que la cuestión no está equivocada materialmente en dichos estados financieros. Tal párrafo deberá referirse solamente a la información presentada o revelada en los estados financieros e incluirse inmediatamente después del párrafo de opinión en el informe del auditor.

Si el auditor piensa que es necesario comunicar cualesquier otras cuestiones que sean diferentes a las que están presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su entender, sean relevantes para el entendimiento de los usuarios sobre la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe del auditor, y ello no está prohibido por la ley o reglamento, podrá hacerlo en un párrafo del informe, con el título "Otras Cuestiones", u otro apropiado encabezamiento. El auditor deberá incluir básicamente este párrafo inmediatamente después del párrafo de opinión y cualquier párrafo de Énfasis de Materia.

NIA 710 Comparativos

Como principio general, el auditor deberá determinar si los comparativos cumplen en todos los aspectos materiales con la estructura de información financiera aplicable a los estados financieros que se están auditando.

Las diferencias en las estructuras conceptuales son las siguientes: 1. *Cifras correspondientes*, cuando las cantidades y las otras revelaciones para el período precedente se incluyen como parte de los estados financieros del período actual, y tienen la intención de que sean leídas en relación con las cantidades y otras revelaciones relacionadas con el período actual. Las cifras correspondientes no se presentan como estados financieros completos capaces de expresarse solos, sino que son parte integral de los estados financieros del período actual con la intención de que sean leídas únicamente en relación con las cifras del período actual; y 2. *Estados financieros comparativos*, cuando las cantidades y las otras revelaciones para el período precedente se incluyen para comparación con los estados financieros del período actual, pero no hacen parte de los estados financieros del período actual.

Los comparativos se presentan en cumplimiento con la estructura aplicable de información financiera. Las diferencias esenciales de auditoría para la presentación de los informes de auditoría son que:

- a) para las cifras correspondientes, el informe del auditor se refiere únicamente a los estados financieros del período actual, mientras que
- b) para los estados financieros comparativos, el informe del auditor se refiere a cada período para el cual se presentan estados financieros.

El auditor deberá obtener evidencia de auditoría suficiente y apropiada de que las cifras correspondientes o los estados financieros comparativos satisfacen los requerimientos de la estructura aplicable de información financiera.

En lo que respecta a la presentación de reportes: 1. Cuando los comparativos se presentan como cifras correspondientes, el auditor deberá emitir un informe en el cual los comparativos no sean identificados de manera específica porque la opinión de auditoría es sobre los estados financieros del período actual tomados como un todo, incluyendo las cifras correspondientes del ejercicio anterior; y 2. Cuando los comparativos son presentados como estados financieros comparativos, el auditor deberá emitir un informe en el cual los comparativos sean identificados de manera específica, dado que la opinión de auditoría se expresa individualmente sobre los estados financieros de cada período presentado.

NIA 720 Responsabilidad del auditor en relación con otra información contenida en documentos que contienen estados financieros auditados

El objetivo del auditor es responder apropiadamente cuando los documentos que contienen estados financieros auditados y el consiguiente informe del auditor incluyen otra información que podría deteriorar la credibilidad de estos estados financieros y del reporte del auditor.

Los *documentos que contienen estados financieros auditados* hacen referencia a los reportes anuales (o documentos similares), que son emitidos para los propietarios (o *stakeholders* similares), que contiene los estados financieros auditados y el consiguiente reporte del auditor. Esta norma también puede ser aplicada, adaptada en cuanto sea necesario en las circunstancias, a los otros documentos que contengan estados financieros auditados, tales como las ofertas de valores.

Otra información es la información financiera y no financiera (diferente de los estados financieros y del consiguiente informe del auditor), que está incluida, ya sea por ley, regulación o costumbre, en el documento que contiene los estados financieros auditados y el respectivo reporte del auditor. Por su parte, *inconsistencia* es otra información que contradice información contenida en los estados financieros auditados. Una *inconsistencia* material puede generar duda sobre las conclusiones de auditoría extraídas a partir de la evidencia de auditoría obtenida anteriormente y, posiblemente, sobre las bases para la opinión del auditor sobre los estados financieros.

Declaración equivocada de hecho es otra información que no está relacionada con las materias que aparecen en los estados financieros y que está establecida o presentada de manera incorrecta. Una declaración equivocada material de hecho puede deteriorar la credibilidad del documento que contiene los estados financieros auditados.

El auditor deberá: 1. leer la otra información para identificar inconsistencias materiales, si las hay, con los estados financieros auditados; y 2. hacer los acuerdos apropiados con la administración o con quienes tienen a cargo el gobierno, para obtener la otra información antes de la fecha del informe del auditor, o tan pronto como sea posible. Si al leer la otra información, el auditor identifica una inconsistencia material, el auditor deberá determinar si los estados financieros o la otra información necesitan ser revisados.

Si al leer la otra información con el propósito de identificar inconsistencias materiales, el auditor se vuelve consciente de una aparente declaración equivocada material de hecho, el auditor básicamente deberá discutir el asunto con la administración.

NIA 220 Sobre control de calidad para auditorías de información financiera histórica

El propósito de la NIA 220 es establecer estándares y ofrecer orientación sobre las responsabilidades del auditor y su personal, relacionadas con los procedimientos de control de calidad para las auditorías de información financiera no prospectiva, incluyendo las auditorías de estados financieros.

El equipo del encargo deberá implementar procedimientos de control de calidad que sean aplicables al compromiso de auditoría individual.

Su contenido comprende: 1. las responsabilidades de liderazgo por la calidad en las auditorías; 2. la aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y encargos de auditoría específicos; 3. la asignación de los equipos de trabajo; 4. el desempeño del encargo; y 5. el monitoreo (supervisión y seguimiento).

La Norma de Control de Calidad 1 requiere que la firma establezca políticas y procedimientos diseñados para proveerle con seguridad razonable de que las políticas y procedimientos relacionados con el sistema de control de calidad son relevantes, adecuadas, operan efectivamente y se cumple con ellas en la práctica.

Una deficiencia en el sistema de control de calidad de la firma no indica que un encargo particular de auditoría no fue desempeñado de acuerdo con las normas profesionales y los requerimientos regulatorios y legales, o que el informe del auditor no era apropiado.

IV - COMENTARIOS FINALES

Resaltamos que existe un firme respaldo de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) para que exista un solo juego de normas de auditoría y de alta calidad.

Ello porque el interés público tiene expectativas respecto a qué significa una auditoría y emitir un informe de auditoría basado en un juego modificado o diferenciado de normas de auditoría, confundiría al mercado y podría resultar en una pérdida de credibilidad de los auditores en el proceso de auditoría y en los estados financieros.

Esto se debe a que el mismo nivel de seguridad probablemente podría no ser confiablemente alcanzado por un segundo juego de normas de auditoría -incluso de menor calidad- y, de esta manera, el término "auditoría" no sería asociado con un único nivel de seguridad.

Si bien las *Tareas del auditor externo*, vinculadas con las distintas etapas de la auditoría de estados financieros (planeamiento, ejecución y conclusión), están interrelacionadas, la cercanía de la terminación de la labor de auditoría hace necesario considerar y/o revisar procedimientos vinculados con ciertos temas específicos (hechos posteriores, negocio en marcha, partes relacionadas, actos ilegales, fraudes e irregularidades, estimaciones contables, evaluación de las cartas de abogados, identificación e investigación de las diferencias de auditoría, revisión e interpretación de hallazgos -revisión del trabajo de auditoría, evaluación de la evidencia de auditoría obtenida, evaluación de si los estados financieros carecen de desvíos significativos, evaluación de la presentación de los estados financieros, confección del memorando de conclusión del trabajo-, declaraciones de la administración, emisión del informe del auditor), a los efectos de completar adecuadamente el respaldo válido y suficiente para la emisión del Informe del auditor.

En lo que respecta a las NIA, las principales Actividades de Conclusión e Informe de auditoría podemos decir que se hallan tratadas específicamente en las NIA Serie 700, NIA 260, NIA 265, NIA 450 y NIA 220.

El actual *Informe del auditor* expresa de manera más transparente el trabajo llevado a cabo por el contador público independiente, la evidencia de auditoría obtenida, los hallazgos que den lugar a una opinión calificada, y su opinión sobre los estados financieros de propósito general para usuarios externos, en cumplimiento con el Marco de información financiera aplicable.

La mejora más importante del reporte del auditor en las NIA es el nuevo requisito, obligatorio para los auditores externos de los estados financieros de las entidades cotizantes, para comunicar *Asuntos clave de auditoría* que el auditor considere más significativos, con una explicación de cómo se enfrentaron en la auditoría financiera.

El IAASB (Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento) de la IFAC también ha tomado medidas para aumentar la atención respecto a la *Hipótesis fundamental de Empresa en marcha*, incluyendo las revelaciones en los estados financieros, así como además añadir mayor transparencia en el informe del auditor acerca de la tarea realizada.

Se considera por las mejores prácticas que estos cambios revitalizarán la auditoría, y para los auditores supondrá cambiar sustancialmente su comportamiento y la forma en que comunican acerca de su trabajo de auditoría. De esa manera, los usuarios podrán percibir mejor el valor de una auditoría de estados financieros.

Es importante entender que se posibilita que las normas puedan ser implementadas de manera proporcional al tamaño y la complejidad de la entidad auditada.

Para concluir, advertimos la revolución del *Blockchain* en la auditoría: una base de datos distribuida y segura que guarda un registro de todas las transacciones y operaciones que han tenido lugar en una red determinada.

El negocio de la auditoría está en pleno proceso de transición, como buena parte de la industria financiera, con la consiguiente transformación del marco legal relacionado. Tarea importante para auditores y juristas en los próximos años y que tendrá gran impacto en la forma de gobernar las empresas.

La capacidad que estas tecnologías nos otorgan para poder conocer el estado de todas las transacciones realizadas por cualquier empresa en cualquier momento, y desde cualquier lugar de la red, así como saber los pasos dados en su registro, representan herramientas potentes para favorecer y simplificar el trabajo de los auditores.