

|               |   |
|---------------|---|
| TÍTULO:       | MEJORAS EN EL INFORME DE AUDITORÍA DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE |
| AUTOR/ES:     | Casal, Pablo M.   |
| PUBLICACIÓN:  | Profesional y Empresaria (D&G)  |
| TOMO/BOLETÍN: | XXIII   |
| PÁGINA:       | -   |
| MES:          | Mayo  |
| AÑO:          | 2022  |
| OTROS DATOS:  | -   |

---

**PABLO M. CASAL**

## **MEJORAS EN EL INFORME DE AUDITORÍA DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE**

*Los requerimientos de las normas de auditoría internacionales (NIA) aplicables al informe de auditoría sobre los estados financieros tienen como finalidad alcanzar un equilibrio adecuado entre la necesidad de congruencia y comparabilidad entre informes de auditoría emitidos globalmente y la necesidad de incrementar el valor de la información proporcionada por los auditores haciendo que la información que brinda el informe de auditoría sea más relevante para los usuarios.*

*Cuando la auditoría se realiza de conformidad con las NIA, la congruencia del informe de auditoría promueve la credibilidad en el mercado global, al hacer más fácilmente identificables aquellas auditorías que han sido realizadas de conformidad con unas normas reconocidas a nivel mundial. Y, también, ayuda a fomentar la comprensión por parte de los usuarios y a identificar, cuando concurren, circunstancias inusuales.*

*El IAASB llevó a cabo oportunamente una modificación de las normas de auditoría sobre informes con un nuevo enfoque direccionado a mejorar e incrementar la información en el Informe de Auditoría para que los usuarios puedan servirse óptimamente del entendimiento que tiene el auditor externo de la entidad como resultado de su trabajo de auditoría.*

*El nuevo informe del auditor está cambiando en todo el mundo. Hay reacciones positivas por parte de los inversionistas y otros usuarios al valor de incrementar la transparencia sobre las áreas significativas de la auditoría. Es necesario seguir de cerca estas reacciones considerando si otras mejoras pueden dar mayor valor al informe del auditor, siempre buscando que sean necesarias o útiles para el interés público.*

### **I - INTRODUCCIÓN**

El acontecimiento de que el auditor independiente aporte mayor transparencia sobre la auditoría representa, sin dudas, una cuestión de interés público. Incrementar el valor comunicativo del Informe de Auditoría es crucial para que se advierta claramente la valía de la auditoría de los estados financieros.

En este camino, el IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) introdujo cambios en las normas de auditoría relacionadas con el informe de auditoría, con vigencia para auditorías de ejercicios finalizados a partir del 15/12/2016. Este cambio surgió como resultado de un dilatado proyecto de exploración, meditación y debate que comenzó en el año 2006 y finalizó en 2014.

Se trata de la modificación más significativa experimentada por las normas sobre informes, ya que constituye un avance sustancial que le permite al auditor externo explicar con objetividad la naturaleza de su trabajo de auditoría en cada caso particular. Transforma el informe tradicional en un documento matizado con las particularidades de cada auditoría, llamando la atención de los usuarios en los temas críticos de los estados financieros, en defensa y salvaguarda del interés público. Los cambios son formales y de fondo. La diagramación del informe de auditoría es distinta y su extensión es mayor. El ordenamiento de los apartados se modifica e, inclusive, los tópicos pueden tener ubicaciones que no sean fijas.

La implementación, en línea con el nuevo enfoque de las NIA, produjo en el mundo cambios significativos en los informes de auditoría con respecto a los requerimientos anteriores, apuntando a reforzar la independencia del auditor y a mejorar el potencial informativo del informe del auditor. En este sentido, se destaca la introducción de las cuestiones clave de la auditoría (KAM/CCA) en los informes y el trabajo de auditoría efectuado en relación con ellas.

Por su parte, la FACPCE ha establecido un mecanismo de "Circulares de adopción" para la puesta en práctica de nuevas normas o modificaciones a las existentes aprobadas por el IAASB, en cuestión de control de calidad, de auditoría, de revisión, de otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, o por el IESBA, en cuestión de independencia. En una primera instancia, a través de las Circulares de Adopción N° 2 y N° 3 de las Normas emitidas por el IAASB y el IESBA de la IFAC, se adoptaron nuevas normas relacionadas con el Informe de Auditoría sobre estados financieros y modificaciones sobre algunas otras existentes, a saber:

NIA 570 - Revisada, Empresa en funcionamiento;

NIA 260 - Revisada, Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad;

NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría;

NIA 220, Control de calidad de la auditoría de estados financieros;

NIA 230, Documentación de auditoría;

NIA 510, Encargos iniciales de auditoría - Saldos de apertura;

NIA 540, Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable, y la información relacionada a revelar;

NIA 580, Manifestaciones escritas;

NIA 600, Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos, incluido el trabajo de los auditores de los componentes; y

NIA 710, Información comparativa - Cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros comparativos.

Según lo manifestado por la FACPCE, por las conclusiones alcanzadas en el análisis de impacto de adopción de estas normas, se había considerado conveniente postergar la adopción de las novedades a los ejercicios económicos que finalizaran con posterioridad al 15/12/2018, aunque permitiendo anticipar su aplicación. Y, posteriormente, en una decisión controvertida, se concluyó que era recomendable postergar nuevamente la vigencia de la adopción de dichas circulares a las auditorías de estados financieros terminados a partir del 15/12/2020, aunque el contador público independiente podría anticipar la aplicación de esta norma a requerimiento de las emisoras o de reguladores de otros países.

Estas normas, como dijimos, tuvieron una vigencia establecida por el IAASB para ejercicios finalizados en o después del 15/12/2016. La profesión contable organizada no debería descansar en su intento de trabajar, en tiempo y forma, por la protección y salvaguarda del interés público. Los nuevos requerimientos no obligan al auditor externo a realizar tareas adicionales, sino que particularmente le exigen que provea determinada información significativa de los estados financieros auditados y sus criterios, juicios o discernimientos para hacer frente a las áreas problemáticas de su auditoría, lo cual naturalmente ya tiene que haber sido evaluado en forma adecuada por el auditor para realizar el trabajo del aseguramiento de la información.

## **II - CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA**

---

Entre las novedades más relevantes de las NIA se encuentra la NIA 701, sobre las Cuestiones clave de la auditoría (KAM), en razón a que aporta transparencia e información importante para que los inversionistas y terceros relacionados con la entidad puedan tomar decisiones más informadas e interactuar con el trabajo de auditoría sobre los estados financieros realizado por el auditor externo.

Las KAM aplica para el conjunto de estados financieros de entidades que cotizan en Bolsa y, opcionalmente, en todos los trabajos que el auditor considere necesario que debe comunicarlo. Una vez que se ha formado una opinión, el auditor puede informar asuntos que dentro de la auditoría han sido de suma importancia para ayudar a entender mejor los estados financieros y el contexto general del trabajo de auditoría.

En otras palabras, el aspecto más relevante de los cambios de las normas de auditoría externa, en lo referente al informe del auditoría, radica en que el auditor deberá identificar en su informe las KAM que son definidas en la NIA 701 como aquellos asuntos que, según el juicio profesional del auditor, fueron de la mayor importancia en la auditoría de los estados financieros del período auditado.

Esas KAM deberán ser seleccionadas entre los asuntos comunicados a los responsables del gobierno de la entidad que han requerido la atención significativa del auditor al realizar la auditoría. Para efectuar esta selección el auditor deberá tener en cuenta: (a) las áreas que fueron identificadas como de mayor riesgo valorado de incorrección material; (b) los juicios significativos relacionados con las áreas de los estados financieros para las que se han identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación; (c) el efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que ocurrieron durante el período.

El auditor deberá utilizar su criterio profesional para determinar cuáles de esas cuestiones fueron las de mayor significancia en la auditoría realizada y constituyen en consecuencia las KAM. Esta información será entonces determinante para los usuarios, pues les revelará las áreas más sensibles de los estados financieros posibilitándoles así formular sus propios juicios de valor sobre la naturaleza, el carácter o la calidad de la cuestión planteada.

Modelo del apartado KAM en el informe del auditor

*"Las cuestiones clave de la auditoría son aquellas cuestiones que, según nuestro juicio profesional, han sido de la mayor significatividad en nuestra auditoría de los estados financieros del período actual. Esas cuestiones han sido tratadas en el contexto de nuestra auditoría de los estados financieros en su conjunto y en la formación de nuestra opinión sobre estos, y no expresamos una opinión por separado sobre esas cuestiones.*

*Descripción de cada cuestión clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701". (Fuente: NIA 700 Revisada).*

Descripción ejemplo de un asunto clave de auditoría

## "Reconocimiento de ingresos

La cantidad de ingresos y ganancias reconocidos por la venta del producto 'Zeta' y los servicios post venta, dependen de la valuación adecuada de, sí o no, a cada contrato post venta a largo plazo se le vincula o separa del contrato de la venta del producto. Como los acuerdos comerciales pueden ser complejos, se aplica el juicio significativo en la selección de la base contable en cada caso. En nuestra opinión, el reconocimiento de ingresos es un riesgo significativo para nuestra auditoría, ya que la Entidad podría reconocer inapropiadamente las ventas del producto 'Zeta', y los acuerdos de servicio a largo plazo como un único acuerdo para efectos contables. Esto suele conducir a que los ingresos y las ganancias sean reconocidas de manera anticipada, ya que el margen en el acuerdo de servicio a largo plazo suele ser mayor que el margen en el contrato del producto 'Zeta' dentro del contrato de venta.

Nuestros procedimientos de auditoría para cubrir el riesgo significativo en relación con el reconocimiento de ingresos, incluyeron:

1. Pruebas de controles, con la asistencia de nuestros especialistas en Tecnología de Información, incluyendo, entre otros, aquellos sobre: la fuente de información de datos de las campañas publicitarias individuales, sus términos y precios; la comparación de dichos términos y precios contra los contratos relativos a las agencias de publicidad existentes; y su relación con los datos observados; y

2. Análisis detallado de los ingresos y el momento de su reconocimiento en base a las expectativas derivadas de nuestro conocimiento de la industria y de los datos de mercado externos, dando seguimiento a las variaciones de nuestras expectativas.

En la Nota 3 se incluyen las revelaciones de la Entidad sobre el reconocimiento de ingresos, lo que explica específicamente el tratamiento de los contratos de servicios post venta utilizados en los supuestos clave para evitar un reconocimiento de ingresos anticipado". (Fuente: Deloitte México, "Nuevo informe de auditor independiente. Norma Internacional de Auditoría", 2016).

Vemos que la atención significativa del auditor se basa en el riesgo y se centra en identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros, en diseñar y aplicar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y en obtener evidencia. Las áreas que requieren atención significativa del auditor a menudo son áreas complejas que, probablemente, sean áreas a las que tenga que prestar mayor preocupación en la auditoría y que pueden ser, por lo tanto, cuestiones clave de la auditoría.

El auditor deberá documentar: (a) las cuestiones que han requerido una atención significativa; (b) el fundamento del auditor para determinar que no existe una cuestión clave de la auditoría; (c) el fundamento para comunicar una cuestión clave de la auditoría en el informe. Las cuestiones claves no suplen la expresión de una opinión modificada.

En definitiva, la NIA 701 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría. Su finalidad es la de tratar tanto el juicio del auditor en relación con lo que se debe comunicar en el informe de auditoría como la estructura y contenido de dicha información.

## **III - DEMARCACIÓN DE LAS RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR Y DEL DIRECTORIO**

Otro de los cambios de fondo introducidos en las nuevas normas obliga al auditor a mejorar la información sobre sus responsabilidades y las del directorio, y en ese contexto, describir el régimen de comunicaciones entre ambos.

Los directores al prestarle la atención adecuada a estas comunicaciones pueden disponer los cursos de acción apropiados para enfrentar y resolver las cuestiones mencionadas por el auditor, cubriendo así su propia responsabilidad.

Este proceso de comunicación ayuda a los procesos de *compliance*.

### **1. Responsabilidades del auditor**

Como ya es de práctica, el informe de auditoría incluirá una sección titulada "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros".

#### **1.1. Responsabilidades específicas del auditor en relación con la NIA 701**

El auditor puede considerar útil, también, proporcionar información adicional en el apartado de la descripción de las "Responsabilidades del auditor" refiriéndose a la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor al ejecutar la auditoría, teniendo en cuenta las áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos identificados de conformidad con la NIA 315 (Revisada); los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación y los efectos en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el período.

#### **1.2. Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros**

La sección "Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de estados financieros" del informe de auditoría, también:

(a) Manifestará que el auditor se comunica con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno identificada por el auditor en el transcurso de la auditoría;

(b) En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas, manifestará que el auditor proporciona a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que el auditor ha cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y se comunicará con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que puedan afectar a la independencia del auditor y, en su caso, de las correspondientes salvaguardas; y

(c) En el caso de auditorías de estados financieros de entidades cotizadas y de otras entidades en las que se comunican las cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, indicará que, entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, el auditor determina las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del período actual y son, por lo tanto, las cuestiones clave de la auditoría.

El auditor describe esas cuestiones en el informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, el auditor determine que una cuestión no se debería comunicar en el informe de auditoría porque cabe razonablemente esperar que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la comunicación.

#### *Modelo del apartado de Responsabilidades del auditor en el informe de auditoría*

*"Nuestros objetivos son obtener una seguridad razonable de que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error, y emitir un informe de auditoría que contiene nuestra opinión. Seguridad razonable es un alto grado de seguridad, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Las incorrecciones pueden deberse a fraude o error y se consideran materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en los estados financieros. Una descripción más detallada de las responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros se encuentran en la página web de (nombre del organismo) en: (enlace con la página web). Esta descripción es parte integrante de nuestro informe de auditoría (\*)". (Fuente: NIA 700 Revisada).*

*Nota: (\*) El texto que figura a continuación se puede ubicar en un Anexo del informe de auditoría. Cuando lo permiten expresamente las disposiciones legales o reglamentarias o las normas de auditoría nacionales, se puede hacer referencia a la página web de una autoridad competente que contenga la descripción de las responsabilidades del auditor, en vez de incluir este texto en el informe de auditoría, siempre que se trate de la descripción de las responsabilidades del auditor que figuran seguidamente:*

*"Como parte de una auditoría de conformidad con las NIA, aplicamos nuestro juicio profesional y mantenemos una actitud de escepticismo profesional durante toda la auditoría. También:*

*- Identificamos y valoramos los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error, diseñamos y aplicamos procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos y obtenemos evidencia de auditoría suficiente y adecuada para proporcionar una base para nuestra opinión. El riesgo de no detectar una incorrección material debida a fraude es más elevado que en el caso de una incorrección material debida a error, ya que el fraude puede implicar colusión, falsificación, omisiones deliberadas, manifestaciones intencionadamente erróneas o la elusión del control interno.*

*- Obtenemos conocimiento del control interno relevante para la auditoría con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad.*

*- Evaluamos la adecuación de las políticas contables aplicadas y la razonabilidad de las estimaciones contables y la correspondiente información revelada por la dirección.*

*- Concluimos sobre lo adecuado de la utilización (por la dirección, del principio contable de empresa en funcionamiento y, basándonos en la evidencia de auditoría obtenida, concluimos sobre si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o con condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Si concluimos que existe una incertidumbre material, se requiere que llamemos la atención en nuestro informe sobre la correspondiente información revelada en los estados financieros o, si dichas revelaciones no son adecuadas, que expresemos una opinión modificada. Nuestras conclusiones se basan en la evidencia de auditoría obtenida hasta la fecha de nuestro informe de auditoría. Sin embargo, hechos o condiciones futuros pueden ser causa de que la entidad deje de ser una empresa en funcionamiento.*

*- Evaluamos la presentación global, la estructura y el contenido de los estados financieros, incluida la información revelada, y si los estados financieros representan las transacciones y hechos subyacentes de un modo que logran la presentación fiel.*

*- Comunicamos con los responsables del gobierno de la entidad en relación con, entre otras cuestiones, el alcance y el momento de realización de la auditoría planificados y los hallazgos significativos de la auditoría, así como cualquier deficiencia significativa del control interno que identificamos en el transcurso de la auditoría.*

*También proporcionamos a los responsables del gobierno de la entidad una declaración de que hemos cumplido los requerimientos de ética aplicables en relación con la independencia y comunicado con ellos acerca de todas las relaciones y demás cuestiones de las que se puede esperar razonablemente que pueden afectar a nuestra independencia y, en su caso, las correspondientes salvaguardas.*

*Entre las cuestiones que han sido objeto de comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, determinamos las que han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros del período actual y que son, en consecuencia, las cuestiones clave de la auditoría. Describimos esas cuestiones en nuestro informe de auditoría salvo que las disposiciones legales o reglamentarias prohíban revelar públicamente la cuestión o, en circunstancias extremadamente poco frecuentes, determinemos que una cuestión no se debería comunicar en nuestro informe porque puede preverse razonablemente que las consecuencias adversas de hacerlo superarían los beneficios de interés público de la misma". (Fuente: NIA 700 Revisada).*

### **1.3. Comunicación de los hallazgos de la auditoría**

La NIA 260 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros relacionadas con las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad. Esta NIA ha sido revisada como consecuencia de los requerimientos incorporados en la nueva NIA 701 de informar las cuestiones claves de la auditoría en el informe del auditor.

El auditor se comunicará con los responsables del gobierno de la entidad acerca de las siguientes cuestiones:

(a) la opinión del auditor relativa a los aspectos cualitativos significativos de las prácticas contables de la entidad, incluidas las políticas contables, las estimaciones contables y la información revelada en los estados financieros. Cuando proceda, el auditor explicará a los responsables del gobierno de la entidad los motivos por los que considera que una práctica contable significativa, aceptable en el marco de información financiera aplicable, no es la más adecuada teniendo en cuenta las circunstancias específicas de la entidad;

(b) en su caso, las dificultades significativas encontradas durante la realización de la auditoría;

(c) excepto en el caso en el que todos los responsables del gobierno de la entidad participen en la dirección: (i) las cuestiones significativas puestas de manifiesto durante la realización de la auditoría que fueron discutidas con la dirección o comunicadas por

escrito a esta, y (ii) las manifestaciones que el auditor solicite;

(d) en su caso, las circunstancias que afectan a la estructura y contenido del informe de auditoría; y

(e) cualquier otra cuestión que haya surgido durante la realización de la auditoría que, según el juicio profesional del auditor, sea relevante para la supervisión del proceso de información financiera.

Cuando es aplicable la NIA 701, las comunicaciones con los responsables del gobierno de la entidad acerca del alcance y el momento de realización de la auditoría planificados, así como la comunicación acerca de los riesgos significativos identificados por el auditor, son especialmente relevantes en la determinación de las cuestiones que han requerido atención significativa del auditor y que, en consecuencia, pueden ser cuestiones clave de la auditoría.

## **2. Responsabilidades del directorio**

Como ya era de práctica, el informe de auditoría incluirá una sección titulada "Responsabilidades de la dirección en relación con los estados financieros". El informe de auditoría utilizará el término adecuado en el contexto del marco legal de la jurisdicción concreta y no es necesario que se refiera específicamente a la "dirección". En algunas jurisdicciones, la referencia apropiada puede ser a los responsables del gobierno de la entidad.

Dicha sección del informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección en relación con:

(a) la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y

(b) la valoración de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y de si es adecuado utilizar el principio contable de empresa en funcionamiento, así como la revelación, en su caso, de las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento. La explicación de la responsabilidad de la dirección en relación con esta valoración incluirá una descripción de las circunstancias en las que es adecuado el uso del principio contable de empresa en funcionamiento.

Esta sección del informe de auditoría identificará asimismo a los responsables de la supervisión del proceso de información financiera cuando los responsables de dicha supervisión sean distintos de los que cumplen las responsabilidades de la administración.

*Modelo del apartado de Responsabilidades de la dirección en el informe del auditor*

*"La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjunto de conformidad con las NIIF, y del control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.*

*En la preparación de los estados financieros, la dirección es responsable de la valoración de la capacidad de la entidad de continuar como empresa en funcionamiento, revelando, según corresponda, las cuestiones relacionadas con la Empresa en funcionamiento y utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento excepto si la dirección tiene intención de liquidar la entidad o de cesar sus operaciones, o bien no exista otra alternativa realista.*

*Los responsables del gobierno de la entidad son responsables de la supervisión del proceso de información financiera de la entidad".*  
(Fuente: NIA 700 Revisada).

## **IV - SÍNTESIS DEL CONTENIDO DE LA NIA 700 (REVISADA)**

Los estados financieros son una representación estructurada de la información financiera, que ordinariamente incluye las notas que la acompañan, derivada de los registros de contabilidad y que tiene la intención de comunicar los recursos económicos o las obligaciones de una entidad en un punto en el tiempo o los cambios ocurridos en ellos durante un período de tiempo de acuerdo con una estructura conceptual de información financiera. El término para propósitos de la NIA se refiere a un conjunto completo de estados financieros con fines generales, con notas explicativas, las que normalmente incluyen un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la estructura y el contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros. Las Normas Internacionales de Información Financiera hacen referencia expresa a las NIIF emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

El auditor se formará una opinión sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable. Dicha evaluación tendrá también en consideración los aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad, incluidos los indicadores del posible sesgo en los juicios de la dirección. Con el fin de formarse tal opinión, el auditor concluirá si ha obtenido una seguridad razonable sobre si dichos estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error. Y, en especial, teniendo en cuenta los requerimientos del marco de información financiera aplicable, el auditor evaluará si:

(a) los estados financieros revelan adecuadamente las políticas contables significativas seleccionadas y aplicadas;

(b) esas políticas contables seleccionadas y aplicadas son congruentes con el marco de información financiera aplicable, así como son adecuadas;

(c) las estimaciones contables realizadas por la dirección son razonables;

(d) la información presentada en los estados financieros es relevante, fiable, comparable y comprensible;

(e) los estados financieros revelan información adecuada que permita a los usuarios a quienes se destinan, entender el efecto de las transacciones y los hechos que resultan materiales sobre la información contenida en los estados financieros; y

(f) la terminología empleada en los estados financieros, incluido el título de cada estado financiero, es adecuada.

### **Alcance**

- La NIA 700 (Revisada) trata de las responsabilidades que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros.
- La NIA 701 trata de la responsabilidad que tiene el auditor de comunicar las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría.
- La NIA 705 (Revisada) y la NIA 706 (Revisada), respectivamente, tratan del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o se incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en dicho informe de auditoría.
- Otras NIA contienen asimismo requerimientos de información que son aplicables cuando se emite un informe de auditoría.
- La NIA 700 (Revisada) se aplica a la auditoría de un conjunto completo de estados financieros con fines generales y se ha redactado en ese contexto. También es aplicable a las auditorías en las que son aplicables la NIA 800 (Revisada) o la NIA 805 (Revisada).
- La NIA 800 (Revisada) trata de los aspectos particulares a tener en cuenta cuando los estados financieros se preparan de conformidad con un marco de información financiera con fines específicos.
- La NIA 805 (Revisada) trata de las consideraciones especiales aplicables en una auditoría de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero.

## **Objetivos**

Los objetivos del auditor son: (a) la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y (b) la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito.

## **Definiciones de términos**

Incluye:

*Estados financieros con fines generales*

*Marco de información con fines generales*

*Marco de imagen fiel*

*Marco de cumplimiento*

*Opinión no modificada (o favorable)*

*Estados financieros*

*Normas Internacionales de Información Financiera*

## **Requerimientos**

Incluye:

*Formación de la opinión sobre los estados financieros*

*Forma de la opinión*

## **Informe de auditoría escrito**

- *Título*
- *Destinatario*
- *Opinión del auditor*
- *Fundamento de la opinión*
- *Empresa en funcionamiento*
- *Cuestiones clave de auditoría*
- *Otra información*
- *Responsabilidades en relación con los estados financieros*
- *Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros*
- *Otras responsabilidades de información*
- *Nombre del contador del encargo de auditoría*
- *Firma del auditor*
- *Dirección del auditor*
- *Fecha del informe de auditoría*

## **Informe de auditoría prescripto por las disposiciones legales o reglamentarias**

*Informe de auditoría para auditorías realizadas de conformidad tanto con las normas de auditoría de una jurisdicción concreta como con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA).*

## **Información adicional presentada junto con los estados financieros**

### ***Cuestiones clave de auditoría***

Los nuevos requerimientos de revelación de KAM (Key Audit Matter) en el informe del auditor aportan mayor información útil y de calidad, lo que ayuda en la toma de decisiones, y brindan mayor transparencia con relación a las responsabilidades del auditor y sobre los aspectos más relevantes que hayan ocurrido durante la auditoría. Son aquellas cuestiones que a juicio del auditor han sido de la mayor importancia para la auditoría de los estados financieros. Se derivan de aquellas cuestiones que requirieron atención significativa por parte del auditor, tales como las áreas de riesgo significativo de auditoría o aquellos asuntos que requirieron la aplicación de juicios o estimaciones significativas por parte de la dirección en la preparación y presentación de los estados financieros. Asimismo, pueden surgir de circunstancias o transacciones significativas que han tenido lugar durante el ejercicio.

### **Tipos de opiniones**

El auditor expresará una *opinión no modificada (favorable)* cuando concluya que los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

El auditor expresará una *opinión modificada* en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada), cuando: (a) concluya que, sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, los estados financieros en su conjunto no están libres de incorrección material; o (b) no pueda obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada para concluir que los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material.

Si los estados financieros preparados de conformidad con los requerimientos de un marco de imagen fiel no logran la presentación fiel, el auditor lo discutirá con la dirección y, dependiendo de los requerimientos del marco de información financiera aplicable y del modo en que se resuelva la cuestión, determinará si es necesario expresar una opinión modificada en el informe de auditoría, de conformidad con la NIA 705 (Revisada).

Cuando los estados financieros se preparen de conformidad con un marco de cumplimiento, no se requiere que el auditor evalúe si los estados financieros logran la presentación fiel. Sin embargo, si en circunstancias extremadamente poco frecuentes el auditor concluye que dichos estados financieros inducen a error, lo discutirá con la dirección y, dependiendo del modo en que se resuelva dicha cuestión, determinará si ha de ponerlo de manifiesto en el informe de auditoría y el modo en que lo ha de hacer.

### **Empresa en funcionamiento**

El auditor tiene la responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada, y concluir sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de las bases contables de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros, así como de determinar si, con base en la evidencia obtenida, existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Estas responsabilidades existen aun en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. El auditor deberá informar respecto al resultado de su conclusión.

Precisamente, la NIA 570 (Revisada) trata de las responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros relacionadas con el principio de empresa en funcionamiento y las implicaciones en el informe de auditoría. La principal novedad de esta revisión es que requiere al auditor incorporar una sección separada en el informe de auditoría cuando exista una incertidumbre material de empresa en funcionamiento en vez del párrafo de énfasis. Cuando sea aplicable, el auditor informará de conformidad con esa NIA y ello puede tener las siguientes implicaciones para el informe de auditoría:

#### *I. Utilización inadecuada del principio contable de empresa en funcionamiento*

Si los estados financieros se han preparado utilizando el principio contable de empresa en funcionamiento, pero, a juicio del auditor, la utilización por parte de la dirección de dicho principio contable no es adecuada para la preparación de los estados financieros, el auditor expresará una opinión desfavorable (adversa).

#### *II. Utilización adecuada del principio contable de empresa en funcionamiento, pese a la existencia de una incertidumbre material*

##### *- Se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros*

Si se revela adecuadamente la incertidumbre material en los estados financieros, el auditor expresará una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo "Incertidumbre material relacionada con la Empresa en funcionamiento" para: (a) llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros que revela la información adecuadamente; y (b) manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión.

##### *- No se revela adecuadamente la existencia de una incertidumbre material en los estados financieros*

Si la información revelada acerca de la incertidumbre material en los estados financieros no es adecuada, el auditor: (a) expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), de conformidad con la NIA 705 (Revisada); y (b) en la sección "Fundamento de la opinión con salvedades" o "Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)" del informe de auditoría, indicará que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.

### **Párrafo de énfasis y párrafo sobre otras cuestiones**

Conforme con la NIA 706 (Revisada):

(a) Si el auditor considera 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 resulta fundamental para que los usuarios comprendan los estados financieros, incluirá un *párrafo de énfasis* en el informe de auditoría; y

(b) Si el auditor considera necesario comunicar una cuestión distinta de las presentadas o reveladas en los estados financieros que, a su juicio, sea relevante para que los usuarios comprendan la auditoría, las responsabilidades del auditor o el informe de auditoría, el auditor incluirá un *párrafo sobre otras cuestiones* en el informe de auditoría.

### **Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas (84 apartados)**

Incluye:

- Aspectos cualitativos de las prácticas contables de la entidad
- Políticas contables reveladas adecuadamente en los estados financieros
- Información presentada en los estados financieros relevante, fiable, comparable y comprensible
- Revelación del efecto de las transacciones y los hechos que resulten materiales sobre la información contenida en los estados financieros
- Evaluación de si los estados financieros logran la presentación fiel
- Descripción del marco de información financiera aplicable
- Forma de la opinión
- Informe de auditoría
- Información adicional presentada junto con los estados financieros

Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente (cuatro)

*Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel*

*Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre estados financieros consolidados de una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel*

*Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de imagen fiel (en el que se hace referencia a material ubicado en la página web de una autoridad competente)*

*Ejemplo 4: Informe de auditoría sobre estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con un marco de cumplimiento con fines generales*

## V - CONCLUSIONES

---

### Cambios en el informe del auditor

Los usuarios de la información financiera, en una demanda ampliamente expresada, reclamaban un cambio en el enfoque del Informe de Auditoría para que incluya también información más relevante que ayude a los usuarios en la toma de decisiones. Como respuesta a esta exigencia, el IAASB, organismo emisor de las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), concretó años atrás una reforma de las normas de auditoría sobre informes con un nuevo esquema conceptual dirigido a mejorar y aumentar la información brindada por el auditor, a los efectos de que los usuarios puedan aprovechar mejor su conocimiento de la entidad como resultado de la auditoría de estados financieros.

### Resumen de nueva norma o modificación de normas internacionales sobre informes

Incluye:

- NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

Esta NIA revisada contiene las responsabilidades del auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros, así como el formato y contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros. Las novedades más importantes son los cambios efectuados en los elementos requeridos del informe de auditoría, los cuales son ilustrados en ejemplos de varios informes de auditoría.

- NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en los informes de auditoría emitidos por un auditor independiente

Esta nueva NIA trata de la responsabilidad del auditor en comunicar las cuestiones claves de auditoría (KAM, por su sigla en inglés) en el informe de auditoría. La norma es solamente aplicable a auditorías de estados financieros de fines generales de entidades cotizadas. Es también aplicable cuando al auditor le es requerido presentar las KAM por un requerimiento regulatorio o por su propia voluntad.

Una cuestión clave de auditoría es aquella de mayor preocupación para el auditor en relación con la auditoría y sobre la cual tiene que describir como la ha tratado. En la descripción de las KAM, el auditor debe respetar: (a) la descripción de los hechos y circunstancias adaptados a las particularidades del ente; (b) de manera simple, evitando el lenguaje técnico sofisticado, y (c) con suficiente detalle para entender cómo el asunto fue tratado durante la auditoría.

- NIA 705 (Revisada), Opinión modificada en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

Esta NIA ha sido revisada para adaptarla a las mejoras en el informe de auditoría incorporadas en la NIA 700 (Revisada), principalmente relacionadas con el formato y contenido del informe de auditoría cuando el auditor incluye una modificación en la opinión.

- NIA 706 (Revisada), Párrafos de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente

Esta NIA ha sido revisada para adaptarla a las mejoras en el informe de auditoría incorporadas en la NIA 700 (Revisada), principalmente relacionadas con el formato y contenido del informe de auditoría cuando el auditor incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones.

- NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información

Esta NIA (Revisada) tiene por objetivo aclarar y aumentar la participación del auditor relacionada con "otra información", definida en la norma como información financiera y no financiera que no sea los estados financieros auditados, que se incluye en los informes



anuales de las entidades. También, incluye nuevos requisitos relacionados con la presentación de informes de auditoría sobre otra información que complementa los cambios derivados de las nuevas y revisadas normas de auditoría emitidas por el IAASB.

### **Síntesis de los principales cambios observados**

- Modificaciones en el orden de presentación de los apartados, donde el párrafo de opinión se ubica en primer término, es decir requiere ser presentada al inicio del informe de auditoría. Esta sección está seguida de la sección "Bases de la opinión", a menos que exista ley o regulación aplicable que describa el caso contrario.
- Mayor detalle en la descripción de la *Responsabilidad del auditor* y mayor énfasis en la *Responsabilidad de los encargados del gobierno de la entidad*, en relación con los estados financieros. La focalización de la cuestión en la confirmación de las comunicaciones entre el auditor y el directorio está estrechamente relacionada con la delimitación de responsabilidades entre ambos. La descripción de las responsabilidades propias del auditor y las características fundamentales de la descripción de las responsabilidades del auditor pueden presentarse en un apéndice al informe de auditoría.
- Nueva sección para comunicar las *Cuestiones clave de la auditoría*, que son aquellos asuntos que, a juicio del auditor, fueron de gran importancia en la auditoría de los estados financieros del ejercicio en curso. Esta sección de KAM solamente será aplicable obligatoriamente para informes de auditoría de entidades públicas y otras entidades de interés público. Consisten básicamente en la descripción de los riesgos significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude; un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones que se derivan; y los hechos y transacciones significativos del período corriente.
- Declaración sobre la *Independencia del auditor* y el cumplimiento de las *Responsabilidades éticas*, de acuerdo al código aplicable con referencia al Código de ética emitido por el IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants).
- Enfoque adicional para *Empresa en funcionamiento*. Esa mejora en el informe del auditor incluye: (i) la descripción de las respectivas responsabilidades de la gerencia y el auditor sobre negocio en marcha; (ii) una sección por separado cuando existe incertidumbre material y es adecuado revelarlo, bajo el título "Incertidumbre material relacionada con Empresa en funcionamiento".
- Especificación del trabajo efectuado sobre la *Otra información*, representando una nueva sección de responsabilidad del auditor en relación con otro tipo de información que se incluye en un informe anual de la entidad.

### **Recordatorio**

Como se describe en el Reglamento del CENCyA y en las resoluciones técnicas 32, 33, 34 y 35 de la FACPCE, se ha establecido un mecanismo de "Circulares de adopción" para la puesta en vigencia de nuevas normas o modificaciones a las existentes aprobadas por el IAASB, en materia de control de calidad, de auditoría, de revisión, de otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados, o por el IESBA en materia de independencia.

### **Resoluciones Técnicas**

- RT (FACPCE) 32, "Adopción de las Normas Internacionales de Auditoría del IAASB de la IFAC", 30/11/2012.
- RT (FACPCE) 33, "Adopción de las Normas Internacionales de Encargos de Revisión del IAASB de la IFAC", 30/11/2012.
- RT (FACPCE) 34, "Adopción de las Normas Internacionales de Control de Calidad y Normas sobre Independencia", 30/11/2012.
- RT (FACPCE) 35, "Adopción de las Normas Internacionales de (Otros) Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados del IAASB de la IFAC", 30/11/2012.

### **Circulares de adopción de las Normas de la IFAC**

- Circular N° 2, "Adopción de modificaciones NIA 700, NIA 701, NIA 705, NIA 706, NIA 570, y NIA 260", 14/12/2016.
- Circular N° 3, "Adopción de modificaciones NIA 720, NIA 800, y NIA 805", 1/7/2017.
- Circular N° 4, "Postergación de vigencia de los cambios aprobados por las circulares N° 2 y 3 para auditorías de cierres de ejercicio a partir del 15/12/2020", 23/11/2018.
- Otras circulares: N° 5 del 30/7/2020 y N° 6 del 4/2/2021.

### **Palabras finales**

El IAASB modificó hace unos años las normas de auditoría relacionadas con el Informe del auditor externo, habiendo surgido el cambio como consecuencia de un proyecto que demandó un gran tiempo de investigación, reflexión y discusión. Durante ese tiempo hubo innumerables reuniones, congresos, anteproyectos y opiniones de todas las organizaciones de usuarios de estados financieros del mundo.

Los informes sobre los estados financieros han evolucionado al contener mayor información financiera y no financiera para reflejar los negocios de la entidad. Sin embargo, el informe del auditor, a pesar de ser el informe clave sobre el resultado del proceso de auditoría, ha sido hasta hace poco un informe estándar de los estados financieros tipo "suficiente o no suficiente", con información limitada a los usuarios de la información financiera.

Como consecuencia de esta situación, los inversionistas, usuarios de los estados financieros y otras partes interesadas han exigido que el informe del auditor brinde más transparencia e información sobre la auditoría. Los cambios en el informe del auditor son beneficiosos para los accionistas, reguladores, comités de auditoría y auditores. Los nuevos informes de auditoría contribuirán a un diálogo más estrecho entre el auditor y los encargados del gobierno de la entidad.

El enfoque del auditor mejora en las áreas significativas, incluyendo la cuestión de empresa en funcionamiento, incrementando la calidad de la auditoría y el escepticismo profesional. La mejora en la calidad de los informes financieros radica en que contarán con una mayor atención sobre las revelaciones en los estados financieros a las cuales también se refiere el informe del auditor. El nuevo informe de auditoría incrementa la transparencia del trabajo de auditoría. Revelar cuestiones clave de la auditoría es un asunto sumamente importante para los usuarios de los estados financieros auditados.

## VI - BIBLIOGRAFÍA

---

- Casal, Armando M.: "Informe del contador público independiente sobre la auditoría de estados financieros" - D&G N° 217 - 2017 - pág. 1032; "Compliance. Riesgos de incumplimiento y las directrices de la ISO 19600" - D&G N° 206 - 2016 - pág. 1161;"Nuevos cambios fundamentales en el informe de auditoría" - D&G N° 187 - 2015 - pág. 399; "Transformación del informe del auditor independiente. Fijación del núcleo en comunicar valor a los usuarios de los estados financieros" - D&G N° 172 - 2014 - pág. 75; "Nuevas resoluciones técnicas (FACPCE) 32 a 35 y la adopción local de las mejores prácticas" - D&G N° 161 - 2013 - pág. 183; "Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo" - D&G N° 136 - 2011 - pág. 3.
- Casal, Pablo M.: "Implementación de los informes de auditoría" - D&G N° 249 - 2020 - pág. 553.
- Cincotta, Juan C.: "El informe del auditor externo, nuevas normas y su vigencia en Argentina" - 2018; "El nuevo informe de auditoría externa - Cuestiones clave de auditoría" - 2020; "El nuevo informe de auditoría externa - Delimitación de las responsabilidades del auditor y del directorio" - 2020.
- Cóccaro, Ana M.: "¿Qué hay de nuevo en el informe del auditor? NIA 700 (Revisada)" - D&G N° 220 - 2018 - pág. 60.
- Deloitte, México: "Nuevo informe de auditor independiente" - 2016.
- Deloitte, Colombia: "El nuevo informe del auditor" - 2019.
- FACPCE, CENCyA, Circulares de Adopción de Normas emitidas por el IAASB y el IESBA de la IFAC: "Modificaciones a las Normas Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados, e Independencia del IAASB y el IESBA de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), adoptadas por las Resoluciones Técnicas 32, 33, 34 y 35".
- FACPCE, Consejo Elaborador de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA): "Reglamento vigente" - aprobado por R. (JG) 484/2015.
- IAASB, Norma Internacional de Auditoría 700 (Revisada): "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros" - 2015.
- IAASB: "Informes sobre estados financieros auditados - Normas nuevas y revisadas y modificaciones de concordancia" - Pronunciamientos finales - enero 2015.
- IAASB, NIA 701: "Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente" - 2015.
- IAASB, NIA 260 (Revisada): "Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad" - 2015.
- IAASB, NIA 570 (Revisada): "Empresa en funcionamiento" - 2015.
- KPMG España: "Nuevo informe de auditoría" - 2016.