Auditoría de grupos económicos. Enfoque internacional de auditoría basado en riesgos

Casal, Armando M.

Abstract: La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600 revisada, efectiva para las auditorías de estados financieros por los períodos comenzados a partir del 15 de diciembre de 2023, ha actualizado las normas para la auditoría de grupos y entre sus novedades, sobresalen un mayor énfasis en la valoración de riesgos, en la comunicación entre auditores y en el escepticismo profesional, así como un distingo entre el trabajo de los auditores de componentes (división, subsidiaria, sucursal, negocio conjunto, compañía asociada u otra entidad separada) y el trabajo del auditor del grupo (auditor principal responsable de informar sobre los estados financieros de una entidad).

I. Introducción

El objetivo de una auditoría financiera es proporcionar a los inversores y otras partes interesadas una seguridad razonable de que los estados financieros, tomados en su conjunto, se preparan de acuerdo con el marco de información financiera aplicable y no contienen incorrecciones materiales.

Repasamos técnicamente que el "riesgo de incorrección material" se define como la probabilidad de que los estados financieros contengan errores o irregularidades significativos antes de una auditoría y se compone de dos factores: el riesgo inherente y el riesgo de control. Otro factor del riesgo de auditoría es el riesgo de detección consistente en la probabilidad de que los procedimientos de auditoría no detecten incorrecciones materiales en los estados financieros.

Hasta hace unos treinta años la auditoría basada en riesgos era solamente una ansiedad, parecida a un presentimiento. Se convirtió en algo palpable en el año 1997, con la publicación del documento escrito que describió y analizó ese tema específico, de forma sistemática y científica, "auditando organizaciones mediante una perspectiva estratégica de sistemas".

Resaltamos que IFAC, la organización mundial de la profesión contable, entre otros aspectos, ha enfatizado que:

- Los servicios de auditoría y aseguramiento han evolucionado y deben continuar en ese camino para satisfacer las necesidades cambiantes de las partes interesadas.

- Esas partes interesadas de la auditoría, en particular las juntas directivas y la dirección de la empresa, deberían considerar a la auditoría como un proceso de valor agregado en lugar de un ejercicio de cumplimiento que simplemente da lugar a una opinión de auditoría sobre los estados financieros.

- El proceso de auditoría debe aumentar la confianza en las evaluaciones, las estimaciones y las valoraciones de riesgos, los controles internos, la recopilación de datos y la forma en que la dirección de la entidad rinde cuentas.

- Lograr auditorías de alta calidad requiere un ecosistema que funcione bien, basado en la ética y la independencia de los auditores como condiciones previas.

En esa orientación, la NIA 600 (Revisada), "Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes)", introduce nuevos cambios normativos para los auditores independientes, tales como el

afianzamiento de la auditoría basada en riesgos y nuevos requisitos para el auditor principal, lo que resultará seguramente en la ejecución de procedimientos de auditoría reforzados y la obtención de documentación adicional. Con todo ello se busca mejorar la calidad y eficacia en las auditorías de las cuentas anuales consolidadas y de los estados financieros de las entidades que conforman el grupo.

Sobresale la noticia de que las auditorías de cierre del ejercicio de diciembre de 2024 —cuyos auditores independientes apliquen las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) del Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB)— precisamente deberán cumplir con las normas específicas de la NIA 600 (Revisada).

Esta revisión del estándar posibilita alinear los requerimientos normativos con el resto de las NIAs, entre las que se destacan la NIA 220 (Revisada) sobre la "Gestión de calidad de la auditoría de estados financieros", la NIA 230 (Revisada) sobre la "Documentación de auditoría" y la NIA 315 (Revisada) sobre la "Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material":

- La NIA 220 (Revisada) "Quality Management for an Audit of Financial Statements", trata de las responsabilidades específicas del auditor en relación con la gestión de la calidad en el encargo de una auditoría de estados financieros y de las correspondientes responsabilidades del líder del encargo. Esta NIA debe interpretarse conjuntamente con los requerimientos de ética aplicables.

- La NIA 230 (Revisada) "Audit Documentation", considera la responsa-bilidad que tiene el auditor de preparar la documentación de auditoría correspon-diente a una auditoría de estados financieros, enumerándose otras NIAs que contienen requerimientos específicos de documentación y orientaciones al respecto.

- La NIA 315 (Revisada) "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement", explica la responsabilidad que tiene el auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material (debida a error o fraude) tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, con la finalidad de proporcionar un fundamento para el diseño y la implementación de respuestas a dichos riesgos valorados de incorrección material.

Las incorrecciones materiales pueden ser errores u omisiones, o pueden ser intencionales. Pueden afectar a la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros. La NIA 450 se encarga de evaluar las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.

II. Alcance de la Norma

Las NIAs son aplicables a una auditoría de estados financieros de un grupo: planificación de la auditoría, valoración de riesgos, ejecución de la auditoría, revisión y evaluación de la evidencia de auditoría, y formación de la opinión y elaboración del informe de auditoría.

Esas normas ponen a disposición del contador público independiente un marco de clase mundial que guía a los auditores en la realización de auditorías financieras de alta calidad y consistentes. Establecen los principios fundamentales y los procedimientos de auditoría que deben seguirse para garantizar la integridad y la confiabilidad de la información financiera.

La NIA 600 (Revisada), por su parte, trata sobre las consideraciones especiales aplicables a una auditoría de un grupo incluyendo aquellas circunstancias en las que participan auditores de componentes.

Contiene requisitos nuevos y revisados, así como material de aplicación que alinea la norma con otras normas revisadas. Introduce un enfoque más basado en riesgos. Y un mayor énfasis en la valoración de riesgos.

Los estados financieros de un grupo involucran información financiera de más de una entidad o unidad de negocio mediante un proceso de consolidación referido a la preparación de estados financieros consolidados.

Un grupo se puede configurar de diferentes modos. Por entidades legales, por áreas geográficas, por otras unidades económicas (comprendidas sucursales o divisiones) o por funciones o actividades de negocio.

El auditor del grupo determina un enfoque adecuado para la planificación y aplicación de los procedimientos de auditoría para responder a los riesgos valorados. A estos efectos, el auditor del grupo aplica su juicio profesional para determinar los componentes en los que se realizará un trabajo de auditoría.

El líder del encargo determina que se asignen o pongan a disposición del equipo del encargo los recursos suficientes y adecuados, que pueden implicar auditores de componentes. La norma requiere que el auditor del grupo determine la naturaleza, momento y extensión de la participación de componentes.

El auditor del grupo puede involucrar a auditores de componentes para que proporcionen información o para que realicen trabajo de auditoría para cumplir los requerimientos de la norma. Es posible que los auditores de componentes tengan más experiencia en los componentes y sus entornos, así como un conocimiento más profundo de estos que el auditor del grupo.

El riesgo de detección en una auditoría de un grupo conlleva tanto el riesgo de que el auditor de un componente pueda no detectar una incorrección en la información financiera del componente que pueda dar lugar a una incorrección material en los estados financieros del grupo, como el riesgo de que el auditor del grupo pueda no detectar esa incorrección. En consecuencia, la norma requiere una participación suficiente y adecuada del líder del encargo del grupo o del auditor del grupo, en el trabajo de los componentes.

Se requiere que el equipo del encargo planifique y ejecute la auditoría con escepticismo profesional (actitud que implica estar alerta a posibles errores o fraudes en la información y evaluar críticamente la evidencia) y aplicando el juicio profesional (capacidad de tomar decisiones informadas utilizando el conocimiento y la experiencia acumulada).

La aplicación del escepticismo profesional por el auditor del grupo incluye permanecer atento a la falta de congruencia de la información procedente de los auditores de los componentes, de la dirección de los componentes o de la dirección del grupo sobre cuestiones que pueden ser significativas para los estados financieros del grupo.

La norma se dirige a todas las auditorías de grupos, independientemente de su dimensión o complejidad. Sin embargo, sus requerimientos se deben aplicar en el contexto de la naturaleza y circunstancias particulares de cada auditoría de grupo.

El líder del encargo del grupo sigue siendo el último responsable y, en consecuencia, asigna el diseño o la realización de procedimientos, tareas o actuaciones a otros miembros del equipo del encargo con la cualificación o la experiencia adecuadas, incluidos auditores de componentes.

III. Objetivos del auditor

Los objetivos generales de un auditor son básicamente: realizar un trabajo profesional, ético y de calidad; cumplir con las obligaciones legales y profesionales; satisfacer las expectativas de los clientes y de la sociedad en general; y proporcionar una evaluación independiente de la gobernanza, la gestión de riesgos y los controles de procesos de una organización.

Conforme a la NIA 600 (Revisada), los objetivos particulares del auditor son:

- Determinar, con respecto a la aceptación y continuidad del encargo de auditoría del grupo, si se puede esperar razonablemente obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada que brinde una base para formarse una opinión sobre los estados financieros del grupo.

- Identificar y valorar los riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo, y planificar y aplicar procedimientos de auditoría posteriores o restantes para responder a esos riesgos.

- Participar de modo suficiente y adecuado en el trabajo de los auditores de componentes durante toda la auditoría, incluyendo la comunicación transparente del alcance y momento de realización de ese trabajo, así como la evaluación de sus resultados.

- Evaluar si se ha obtenido evidencia de auditoría suficiente y adecuada de los procedimientos de auditoría aplicados, incluyendo al trabajo efectuado por auditores de componentes.

IV. Requerimientos

La NIA 600 (Revisada) contiene un amplio campo de requerimientos concentrados en los siguientes puntos:

- Responsabilidad de liderazgo para gestionar y alcanzar la calidad de la auditoría del grupo.

- Aceptación y continuidad.

- Estrategia global de la auditoría del grupo y el plan de auditoría del grupo.

- Conocimiento del grupo y su entorno, del marco de información financiera aplicable y del sistema de control interno del grupo.

- Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material.

- Importancia relativa.

- Respuestas a los riesgos valorados de incorrección material.

- Evaluación de las comunicaciones del auditor del componente y de la adecuación de su trabajo.

- Identificación de hechos posteriores al cierre.

- Evaluación de la suficiencia y adecuación de la evidencia de auditoría obtenida.

- Informe de auditoría.

- Comunicación con la dirección del grupo y con los responsables del gobierno del grupo.

- Documentación.

Como una práctica normativa habitual en las Normas Internacionales de Auditoría, la NIA 600 (Revisada) contiene una amplia Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas (Acápites A1-A182), así como 3 Anexos:

- Anexo 1. Ejemplo de informe de auditoría emitido por un auditor independiente cuando el auditor del grupo no ha podido obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la que basar la opinión de auditoría del grupo.

- Anexo 2. Conocimiento del sistema de control interno del grupo.

- Anexo 3. Ejemplos de hechos o condiciones que pueden originar riesgos de incorrección material en los estados financieros del grupo.

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 600 (Revisada), Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes), debe interpretarse conjuntamente con la NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría.

V. Principales novedades

La revisión efectuada a la NIA 600 fortalece la necesidad de una superior claridad en las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes, así como sobre la obtención de evidencia, suficiente y adecuada sobre la información financiera del grupo y del proceso de consolidación para expresar una opinión de auditoría consolidada.

Concordamos entre sus principales novedades:

- El fortalecimiento de la auditoría basada en riesgos, para la evaluación de la aceptación y continuidad del encargo de auditoría, la determinación del alcance de la auditoría de grupo, la supervisión de los auditores de los componentes, la comunicación durante el proceso de la auditoría y la identificación de los riesgos materiales en las áreas de la auditoría del grupo que impliquen juicios significativos. Uno de los cambios clave es la introducción de un enfoque proactivo basado en el riesgo para la auditoría de grupos. Ello implica un mayor foco en la identificación y valoración de los riesgos de incorrección material, la planificación del enfoque de auditoría y la ejecución de procedimientos de auditoría que respondan a los riesgos valorados.

- La aclaración de cómo se aplican los requisitos de la NIA 220 (Revisada) a las auditorías de grupo. Estos se centran en los recursos necesarios para realizar el trabajo, la dirección y supervisión del equipo de trabajo y la revisión de su trabajo. La definición de "equipo de trabajo" incluye a los auditores de los componentes.

- La revisión de la definición de "componente". Se aclara más el alcance y la aplicación de la norma a sucursales y divisiones, centros de servicios compartidos y entidades no controladas. Se ha eliminado la definición de "componentes significativos". Y se ha enfatizado la consideración de los riesgos de incorrección material a nivel de las afirmaciones de los estados financieros del grupo que están relacionados con los componentes.

- La inclusión de requisitos de documentación mejorados y la aclaración sobre las restricciones de acceso a personas o de información que puedan existir, incluyendo la orientación sobre cómo superarlas.

- El requerimiento para que el líder del encargo determine la competencia y la capacidad adecuadas de los auditores de los diferentes componentes, incluyendo la fijación de los tiempos previstos de dedicación para realizar los procedimientos de auditoría asignados en el componente. Los resultados de los procesos de inspección de calidad también serán considerados como parte de esta evaluación a cargo del auditor del grupo.

- La alusión a que el auditor del grupo deberá tener una mayor implicación en la auditoría de los componentes, desde la etapa de planificación del encargo hasta la emisión del informe de auditoría.

- El refuerzo de la necesidad de aumentar las comunicaciones entre el auditor del grupo y los auditores de los componentes, debiendo ser más exhaustiva la supervisión a estos y mayor la evidencia en el área de trabajo utilizada, en relación al enfoque acordado para la auditoría y la revisión del trabajo de los componentes.

- El impulso de la idea de incrementar el escepticismo profesional, aun cuando los componentes hayan sido auditados, desde la evaluación del encargo hasta la finalización del

trabajo.

- El distingo entre el trabajo a efectuar por los auditores de los componentes, separando la auditoría individual que se haya realizado de dichos componentes del trabajo determinado para cumplir con las necesidades del auditor del grupo.

El auditor del grupo deberá tomar la responsabilidad sobre la identificación y valoración de los riesgos de errores materiales a nivel de los estados financieros del grupo y los relacionados al proceso de consolidación. En este punto es donde el proceso de identificación de los riesgos se torna cada vez más crítico y el auditor del grupo deberá evaluar que procedimientos de valoración de riesgos deberán ser ejecutados a nivel del grupo y a nivel del componente para la identificación de dichos riesgos de errores materiales en los estados financieros del grupo.

Tanto los auditores de grupo como los de componentes deben asegurarse de que comprenden los nuevos requisitos y de que sus metodologías de auditoría se actualizan en consecuencia. Es posible que sea necesario reevaluar los modelos que empleaban anteriormente las empresas para considerar la materialidad de los componentes y el "riesgo de agregación". Su definición dice que es "la probabilidad de que la suma de incorrecciones no corregidas y no detectadas supere la importancia relativa fijada para los estados financieros en su conjunto".

En la práctica, es probable que todo esto resulte lógicamente en más trabajo para el equipo de trabajo del grupo y el líder de trabajo del grupo, particularmente a la vista de las mayores responsabilidades de dirección, supervisión y revisión del trabajo de los auditores de componentes.

VI. Comentarios finales

La auditoría basada en riesgos se transformó en algo tangible, recién en el año 1997, con la publicación de la monografía "Auditando organizaciones mediante una perspectiva estratégica de sistemas" (Bell, Marrs, Salomon and Thomas).

Este documento académico se constituyó en un punto de referencia para emisores de estándares, reguladores, profesionales en ejercicio, preparadores de información, administradores, auditores independientes, organizaciones profesionales contables líderes y, particularmente, académicos.

Una vez dado a conocer el estado de conocimiento de este tema clave, eso golpeó el núcleo de la auditoría" (el modelo de riesgos de auditoría) y manifestó la necesidad de dirigir la atención del auditor en los riesgos de negocio del cliente (con una perspectiva estratégica de sistemas).

El riesgo de negocio es el "riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir sus objetivos y ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados". Y el modelo de negocio "describe el modo en que la entidad considera su estructura organizativa, sus operaciones o el alcance de sus actividades, sus líneas de negocio (incluidos los competidores y los clientes de estos), sus procesos, sus oportunidades de crecimiento, su globalización, los requerimientos normativos y las tecnologías" (NIA 315).

Tenemos que entender como contadores públicos, sin cortapisas, que un riesgo de negocio puede tener una consecuencia inmediata sobre el riesgo de incorrección material para tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en las afirmaciones o en los estados financieros.

La NIA 600 (Revisada), "Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes", que nos ocupa, obliga principalmente a:

- Reforzar el enfoque basado en riesgos para la determinación del alcance de la auditoría del grupo;

- Fortalecer la supervisión de los auditores de los componentes;

- Añadir la comunicación de dos direcciones (bidireccional) entre el auditor del grupo y el componente durante todo el proceso de la auditoría.

En síntesis, la norma actualizada brinda pautas específicas para la auditoría de grupos, adaptándose a las singularidades y complejidades de las auditorías, enfocándose en la calidad y efectividad de las auditorías de grupos. Y aborda focalizarse en los riesgos significativos y en lo adecuado del diseño y ejecución de procedimientos de auditoría adicionales para las áreas de valoración de riesgos más altos o en aquellos que incluyan juicios significativos, así como en el proceso de consolidación.

Las auditorías de estados financieros de alta calidad son esenciales para que las organizaciones, los mercados financieros y las economías sean fuertes. Si bien las auditorías se han centrado históricamente en mejorar la confianza de los inversores y otros proveedores de capital, también se benefician otras partes interesadas, incluidos directores, miembros de la dirección, gerencia, empleados, analistas, reguladores, agencias de calificación, clientes, proveedores y el público en general. Al reconocer este contexto, las auditorías de alta calidad claramente sirven al interés público.

VII. Bibliografía

BELL, PEECHER, SOLOMON, MARRS and THOMAS, "Risk-Based Audits. Strategic-Systems Lens", 2007.

BELL, MARRS, SOLOMON and THOMAS, "Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens", 1997.

International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), "Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants, including International Independence Standards", 2024 Edition.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements", 2024 Edition.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), International Standard on Auditing 600 (Revised), "Special Considerations - Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)", 2023.

Practitioners Publishing Company, "Guide to Risk-Based Audits", United States of America, 2003.

