

Checkpoint

Consideraciones especiales en auditorías de estados financieros preparados con marcos de información, con fines específicos

Casal, Armando M.

Abstract: En el trabajo se desarrolla la ISA/NIA 800 (Revisada y Reformulada) que aborda las consideraciones especiales en las auditorías de conjuntos completos de estados financieros preparados de conformidad con marcos de información con fines específicos. Dichos marcos pueden ser de presentación razonable o de cumplimiento. Asimismo, se efectúan comentarios sobre las ISA/NIA 805 y 810, brindándose además un cuadro resumen sobre las características de los servicios de auditoría, aseguramiento y servicios relacionados.

I. Introducción

I.1. Normas internacionales

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) ha emitido oportunamente la NIA 800 (Revisada), Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros preparados de acuerdo con marcos de información con fines específicos (o de propósito especial), así como la NIA 805 (Revisada), Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros únicos y elementos, cuentas o rubros específicos de un estado financiero.

El informe sobre estados financieros con propósito general está relacionado con el documento del IAASB estándares nuevos y revisados del informe del auditor, en particular la NIA 700 (Revisada), Formación de una opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros y la NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

La NIA 800 (Revisada) y la NIA 805 (Revisada) han entrado en vigor simultáneamente con los estándares del reporte del auditor que abarcan los estados financieros con propósito general. Sus nuevas emisiones han marcado un hito significativo en el trabajo continuo del IAASB sobre el tema del Informe de Auditoría. La NIA 810 (Revisada), por su parte, trata los Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.

I.2. Normas argentinas

La FACPCE, con la modificación establecida por la RT 53/2021 en el texto de la RT 37, estableció cambios significativos, particularmente, en la regulación de la auditoría y otros encargos de aseguramiento, habiendo sido renombrada como "Normas de Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento, Certificaciones y Servicios Relacionados e Informes de Cumplimiento".

En su Segunda Parte, el Capítulo III Normas de Auditoría, considera las normas para su desarrollo y las normas sobre informes correspondientes a los encargos de:

B) Auditoría de estados contables preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

C) Auditoría de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable; y

D) Auditoría de estados contables resumidos.

Todo ello de manera condensada o compendiada y no al nivel de detalle pormenorizado que, regularmente, está consignado en el contenido de las Normas Internacionales de Auditoría.

Gráfico 1. Clases de auditorías

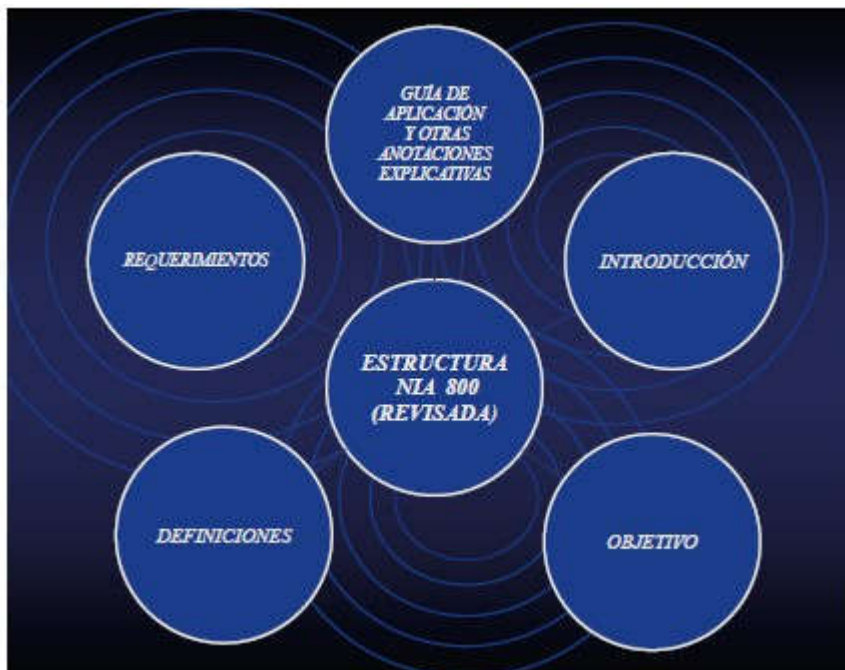


II. Desarrollo de la NIA 800 (revisada), consideraciones especiales. Auditorías de conjuntos completos de estados financieros preparados de conformidad con marcos de información con fines específicos

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 800 (Revisada), Consideraciones especiales - Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos, 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.

Seguidamente presentamos una selección de los aspectos considerados más relevantes, contenidos en la NIA 800 (Revisada):

Gráfico 2. Estructura de la norma



II.1. Introducción

II.1.a. Alcance de la NIA 800

La NIA 800 trata las consideraciones especiales en la aplicación de dichas NIA a una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

Está redactada en el contexto de un juego completo de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

No invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones

especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

Los siguientes son ejemplos de marcos de información con fines específicos:

- Contabilización con criterios fiscales para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad.
- Contabilización con criterio de caja de la información sobre flujos de efectivo que tenga que preparar una entidad para sus acreedores.
- Las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador.
- Las disposiciones sobre información financiera de un contrato, tal como una emisión de obligaciones, un contrato de préstamo o una subvención.

Puede haber circunstancias en las que un marco de información con fines específicos se base en un marco de información financiera establecido por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido, o por las disposiciones legales y reglamentarias, pero que no cumpla todos los requerimientos de dicho marco.

Los estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos pueden ser los únicos estados financieros que prepara una entidad. En estas circunstancias, dichos estados financieros pueden ser utilizados por usuarios distintos de aquellos para los que se diseñó el marco de información financiera.

II.2. Objetivo

El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en una auditoría de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos es tratar de manera adecuada las consideraciones especiales que son aplicables con respecto a:

- a) La aceptación del encargo;
- b) La planificación y la ejecución de dicho encargo; y
- c) La formulación de una opinión y el informe sobre los estados financieros.

II.3. Definiciones

A efectos de las NIA, los siguientes términos tienen los significados atribuidos a continuación:

a) Estados financieros con fines específicos: estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos.

b) Marco de información con fines específicos: un marco de información financiera diseñado para satisfacer las necesidades de información financiera de usuarios específicos. El marco de información financiera puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento.

La referencia a "estados financieros" en la norma significa "un conjunto completo de estados financieros con fines específicos". Los requerimientos del marco de información financiera aplicable determinan la presentación, estructura y contenido de los estados financieros, así como lo que constituye un conjunto completo de estados financieros. La expresión "estados financieros con fines específicos" incluye la información relacionada a revelar.

II.4. Requerimientos

II.4.a. Consideraciones para la aceptación del encargo

La NIA 210, Acuerdo de los términos del encargo de auditoría, le requiere al auditor determinar la aceptabilidad del marco de información financiera que ha sido aplicado en la preparación de los estados financieros. En una auditoría de estados financieros con fines específicos, el auditor obtendrá conocimiento de:

- a) La finalidad para la cual se han preparado los estados financieros.
- b) Los usuarios a quienes se destina el informe y;
- c) las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias.

- Aceptabilidad del marco de información financiera

En el caso de estados financieros con fines específicos, las necesidades de información financiera de los usuarios a quienes se destina el informe son un factor clave para determinar la aceptabilidad del marco

de información financiera aplicado en la preparación de los estados financieros.

El marco de información financiera aplicable puede abarcar las normas de información financiera establecidas por un organismo emisor de normas autorizado o reconocido para promulgar normas sobre estados financieros con fines específicos.

El marco de información financiera aplicable puede abarcar las disposiciones sobre información financiera de un contrato.

II.4.b. Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

La NIA 200, Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, requiere que el auditor cumpla todas las NIA aplicables a la auditoría. En la planificación y en la realización de una auditoría de estados financieros con fines específicos, el auditor determinará si la aplicación de las NIA requiere consideraciones especiales teniendo en cuenta las circunstancias del encargo.

La NIA 315 (Revisada), Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, requiere que el auditor obtenga conocimiento de la selección y de la aplicación de las políticas contables, por parte de la entidad. En el caso de unos estados financieros preparados en cumplimiento de las disposiciones de un contrato, el auditor obtendrá conocimiento de cualquier interpretación significativa del contrato que haya realizado la dirección para la preparación de dichos estados financieros. Una interpretación es significativa cuando la adopción de otra interpretación razonable hubiera producido una diferencia material en la información presentada en los estados financieros.

La NIA 200 requiere que el auditor cumpla: (a) los requerimientos de ética aplicables, incluidos los relativos a la independencia, en relación con los encargos de auditoría de estados financieros; y (b) todas las NIA aplicables a la auditoría.

La aplicación de algunos de los requerimientos de las NIA en una auditoría de estados financieros con fines específicos puede requerir una consideración especial por parte del auditor.

En el caso de estados financieros con fines específicos, tales como los preparados de conformidad con los requerimientos de un contrato, la dirección puede acordar con los usuarios a quienes se destina el informe, un umbral por debajo del cual las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría no serán corregidas o ajustadas.

La NIA 260 (Revisada), Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad, requiere que el auditor determine la persona o personas que, dentro de la estructura de gobierno de la entidad, sean las adecuadas a efecto de realizar sus comunicaciones.

II.4.c. Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

Para formarse una opinión y emitir el informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados.

El Anexo de la NIA 805 (Revisada) contiene ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos.

Al auditor se le requiere aplicar la NIA 700 (Revisada) para formarse una opinión y emitir el informe de auditoría sobre estados financieros con fines específicos.

- Empresa en funcionamiento

Los estados financieros con fines específicos pueden prepararse, o no, de conformidad con un marco de información financiera en el que el principio contable de empresa en funcionamiento sea aplicable. La descripción de las responsabilidades del auditor puede tener que adaptarse, en la medida que sea necesario, en función de cómo se aplique la NIA 570 (Revisada), Empresa en Funcionamiento.

- Cuestiones clave de la auditoría

La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor comunique cuestiones clave de la auditoría de conformidad con la NIA 701, Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente, en el caso de auditorías de conjuntos completos de estados financieros con fines generales de entidades cotizadas. En el caso de auditorías de estados financieros con fines específicos, la NIA 701 solamente es aplicable cuando la comunicación de cuestiones clave de la

auditoría en el informe de auditoría sobre los estados financieros con fines específicos sea impuestas por disposiciones legales o reglamentarias o si el auditor, decide, por algún otro motivo, comunicar cuestiones clave de auditoría.

- Otra información

En el contexto de la NIA 720 (Revisada), Responsabilidades del auditor con respecto a otra información, los informes que contienen o acompañan a los estados financieros con fines específicos, cuyo propósito es proporcionar a los propietarios (u otros interesados concretos) información acerca de cuestiones que se presentan en dichos estados financieros, se han de considerar anuales.

- Descripción del marco de información financiera aplicable

La NIA 700 (Revisada) requiere que el auditor evalúe si los estados financieros describen o hacen referencia adecuadamente al marco de información financiera aplicable. En el caso de estados financieros preparados de conformidad con las disposiciones de un contrato, el auditor evaluará si los estados financieros describen adecuadamente cualquier interpretación significativa del contrato sobre el que se basan los estados financieros.

La NIA 700 (Revisada) trata la estructura y contenido del informe de auditoría. En el caso de un informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos:

a) El informe de auditoría describirá también la finalidad para la cual se han preparado los estados financieros y, en caso necesario, los usuarios interesados a quienes se destina el informe, o se referirá a la nota explicativa de los estados financieros con fines específicos que contenga dicha información; y

b) si la dirección puede elegir entre distintos marcos de información financiera para la preparación de dichos estados financieros, la explicación de la responsabilidad de la dirección, u otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate, en relación con los estados financieros también hará referencia a que es responsable de determinar que el marco de información aplicable es aceptable en las circunstancias.

Advertencia a los usuarios de que los estados financieros han sido preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos y la restricción a la distribución o a la utilización del informe.

El informe de auditoría sobre unos estados financieros con fines específicos incluirá un párrafo de énfasis para advertir a los usuarios del informe de auditoría de que los estados financieros se han preparado de conformidad con un marco de información con fines específicos y de que, en consecuencia, pueden no ser adecuados para otros fines.

El auditor, también, puede considerar adecuado indicar que el informe de auditoría está destinado únicamente a usuarios específicos. Dependiendo de las disposiciones legales y reglamentarias de cada jurisdicción, esto se puede lograr mediante la restricción a la distribución o a la utilización del informe de auditoría.

II.5. Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente sobre estados financieros con fines específicos

Ejemplo 1: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de un contrato (un marco de cumplimiento).

(Parte pertinente)

(i) Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC para el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Z del contrato de fecha 1 de enero de 20X1 entre las sociedades ABC y DEF ("el contrato").

(ii) Párrafo de énfasis. Base contable y restricción a la distribución y a la utilización del informe

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base

contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la sociedad ABC cumplir con las disposiciones de información financiera del contrato anteriormente mencionado. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser adecuados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a las sociedades ABC y DEF, y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de las sociedades ABC y DEF. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Ejemplo 2: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad que no es una entidad cotizada preparados de conformidad con criterios fiscales de contabilización de la Jurisdicción X (un marco de cumplimiento).

(Parte pertinente)

(i) Opinión

Hemos auditado los estados financieros de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20X1 y el estado de resultados correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos de la Sociedad ABC por el año terminado el 31 de diciembre de 20X1 han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con (descripción de la legislación de impuestos sobre beneficios aplicable) de la Jurisdicción X.

(ii) Párrafo de énfasis. Base contable y restricción a la distribución

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para facilitar a los socios de la sociedad ABC la preparación de sus declaraciones individuales del impuesto sobre beneficios. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestro informe se dirige únicamente a la sociedad ABC y a sus socios y no debe ser distribuido ni utilizado por partes distintas de la sociedad ABC o de sus socios. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

Ejemplo 3: Informe de auditoría sobre un conjunto completo de estados financieros de una entidad cotizada preparados de conformidad con las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador (un marco de presentación razonable).

(Parte pertinente)

(i) Opinión

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20X1, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, así como las notas explicativas de los estados financieros que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 20X1, así como sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las disposiciones sobre información financiera de la Sección Y de la Norma Z.

(ii) Párrafo de énfasis. Base contable

Llamamos la atención sobre la Nota X de los estados financieros, en la que se describe la base contable. Los estados financieros han sido preparados para permitir a la sociedad ABC cumplir los requerimientos del Regulador DEF. En consecuencia, los estados financieros pueden no ser apropiados para otra finalidad. Nuestra opinión no ha sido modificada en relación con esta cuestión.

(iii) Otra cuestión

La sociedad ABC ha preparado por separado unos estados financieros, por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 20X1, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), sobre los que emitimos un informe de separado, con fecha 31 de marzo de 20X2, dirigido a los accionistas de la sociedad ABC.

III. NIA 805 (revisada). Consideraciones especiales. Auditorías de estados financieros individuales y elementos, cuentas o rubros específicos de un estado financiero

Contenido:

Introducción

- Alcance

- Objetivos

Definiciones

Requerimientos

- Consideraciones para la aceptación del encargo

- Consideraciones para la planificación y realización de la auditoría

- Consideraciones relativas a la formación de la opinión y al informe

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Anexos:

- Ejemplos de elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero

- Ejemplos de informes de auditoría emitidos por un auditor independiente

Esta NIA trata de las consideraciones especiales para la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría a la auditoría de un solo estado financiero, elementos, cuentas o partidas específicos de un estado financiero.

El objetivo del auditor, al aplicar las NIA en dichos encargos, es tratar las consideraciones especiales que son relevantes con respecto a:

1) La aceptación del encargo.

2) La planificación y la ejecución de dicho encargo; y

3) La formación de una opinión y el informe correspondiente.

La NIA 200 establece que las NIA están redactadas en el contexto de una auditoría de estados financieros. Cuando las NIA se apliquen a auditorías de otra información financiera histórica, se adaptarán en la medida en que lo requieran las circunstancias.

El término "estados financieros" normalmente se refiere a un conjunto completo de estados financieros establecido por los requerimientos del marco de información financiera aplicable.

Para formarse una opinión y emitir un informe sobre un solo estado financiero o uno de sus componentes, el auditor aplicará los requerimientos de la NIA 700 (Revisada), Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros.

III.1. Informe de auditoría emitido sobre un solo estado financiero

(Parte pertinente)

(i) Opinión

Hemos auditado el balance de situación de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 20X1, así como las notas explicativas del estado financiero que incluyen un resumen de las políticas contables significativas.

En nuestra opinión, el estado financiero adjunto presenta razonablemente, en todos los aspectos materiales, la situación financiera de la sociedad ABC al 31 de diciembre de 20X1 de conformidad con los requerimientos del marco de información financiera de la Jurisdicción X, aplicables a la preparación de un estado financiero de este tipo (La sección Opinión, se coloca en primer lugar por la NIA 700 Revisada).

La NIA 805 (Revisada) no se aplica en las circunstancias en que los procedimientos de auditoría son aplicados por el auditor de un componente sobre la información financiera de un componente a efectos de la auditoría de los estados financieros del grupo (véase la NIA 600 Revisada), Consideraciones Especiales - Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de componentes).

También la NIA 805 (Revisada) no invalida los requerimientos de las demás NIA, ni pretende tratar todas las consideraciones especiales que puedan ser relevantes en las circunstancias del encargo.

IV. NIA 810 (revisada). Encargos para informar sobre estados financieros resumidos

Contenido:

Introducción

- Alcance de la norma

- Objetivos

- Definiciones

Requerimientos

- Aceptación del encargo

- Naturaleza de los procedimientos
- Forma de la opinión
- Momento de realización del trabajo y hechos posteriores
- Información en documentos que contienen estados resumidos
- Informe de auditoría sobre estados financieros resumidos
- Restricción a la distribución o a la utilización o advertencia sobre la base contable
- Información comparativa
- Información adicional no auditada
- Asociación del auditor

Guía de aplicación y otras anotaciones explicativas

Anexo: Ejemplos de informes de auditoría emitidos por el auditor independiente sobre estados financieros resumidos

Esta NIA trata de las responsabilidades que tiene el auditor en relación con un encargo para informar sobre los estados financieros resumidos derivados de unos estados financieros auditados por dicho auditor de conformidad con las NIA.

Los objetivos del auditor son:

- 1) Determinar si es adecuado aceptar el encargo para informar sobre los estados financieros resumidos;
- y
- 2) si se le contrata para informar sobre unos estados financieros resumidos: (i) formarse una opinión sobre los estados financieros resumidos basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida; y (ii) expresar claramente dicha opinión en un informe escrito que describa asimismo el fundamento de dicha opinión.

Forma de la opinión: cuando el auditor concluya que es adecuada una opinión no modificada sobre los estados financieros resumidos, siempre que las disposiciones legales o reglamentarias no establezcan otra cosa, utilizará alguna de las frases que se indican a continuación:

- a) Los estados financieros resumidos adjuntos son congruentes, en todos los aspectos materiales, con los estados financieros auditados, de conformidad con (los criterios aplicados); o
- b) Los estados financieros resumidos adjuntos son un resumen fiel de los estados financieros auditados, de conformidad con (los criterios aplicados).

Estados financieros resumidos: "información financiera histórica derivada de los estados financieros que contiene menos detalle que estos, aunque todavía supone una presentación estructurada congruente con la presentada en los estados financieros sobre los recursos económicos y las obligaciones de una entidad en un momento determinado o de los cambios habidos en ellos en un período de tiempo. Diferentes jurisdicciones pueden utilizar una terminología diferente para describir tal información financiera histórica".

Estados financieros auditados: "estados financieros auditados por el auditor de conformidad con las NIA, y de los cuales se derivan los estados financieros resumidos".

El informe de auditoría sobre estados financieros resumidos incluirá una referencia al informe de auditoría sobre los estados financieros auditados y el hecho de que en dicho informe se expresó una opinión no modificada sobre los estados financieros auditados.

V. Anexo 1: cuadro comparativo del marco internacional de encargos de auditoría, revisión, otros aseguramientos y servicios relacionados

El Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) publicó por primera vez el Marco Internacional para Trabajos de Aseguramiento en 2004.

El marco establece los principios de alto nivel aplicables a todos los trabajos de aseguramiento.

Se debe tener en cuenta que el marco en sí se ubica por debajo de las Normas Internacionales de Gestión de Calidad (ISQMs 1 & 2) y el Código de Ética para Contadores Profesionales del IESBA.

Tabla 1. Encargos aplicables a información financiera histórica

Tareas	Estándares	Seguridad provista	Forma de expresión en el informe
Encargos de auditoría de estados financieros históricos	Marco conceptual de las NIA (NIAs): 100/800 -NIA 800 y NIA 805 -NIA 810	Razonable (alta)	Seguridad positiva: "Hemos auditado". "La información es razonable". "Hemos auditado". "En nuestra opinión". "En nuestra opinión".
Encargos de revisión de estados financieros históricos	Marco conceptual de las NIER (NIERs): NIER 2400 NIER 2410	Limitada (moderada)	Seguridad negativa: "Hemos revisado". "Nada nos hace pensar que la información no es razonable".

Tareas	Estándares	Seguridad provista	Forma de expresión en el informe
Servicios relacionados: -Procedimientos acordados -Compilaciones	(NISR): NISR 4400 NISR 4410	Ninguna	<i>Hallazgos fácticos del auditor:</i> "Hemos ejecutado los procedimientos descriptos". "Hemos compilado los estados financieros". "No expresamos una opinión o una conclusión".

Tabla 2. Encargos aplicables a información que no es información financiera histórica

Tareas	Estándares	Seguridad provista por el encargo	Forma de expresión en el informe
Otros aseguramientos: - Prospectivos - Control interno - Conducta - Sistemas y procesos -Otras materias sujeto	Marco conceptual de las NIEA (NIEAs): NIEA 3000 NIEA 3400 NIEA 3402 NIEA 3410/ NIAS 5000 NIEA 3420	Razonable o limitada (Depende de los criterios, procedimientos y evidencia obtenida)	Seguridad positiva o Seguridad negativa (Depende de los términos del encargo concreto) Conclusiones: -Sin salvedades -Con salvedades: -Adversa -Abstención

Los "Requisitos Generales para los Encargos de Aseguramiento de la Sostenibilidad" han sido establecidos por la ISSA/NIAS 5000.

Las normas del IAASB son independientes del marco ético aplicado. Sin embargo, si un profesional decide representar el cumplimiento de una norma de aseguramiento del IAASB, debe aplicar un marco ético al menos tan exigente como los requisitos del Código de Ética para los Profesionales de la Contabilidad del IESBA.

Vale la pena leer el Marco Conceptual Internacional porque establece los principios de elevado estatus que conducen a la orientación desarrollada con más detalle en la ISAE/NIEA 3000 (Revisada).

VI. Anexo 2: cómo lograr auditorías de alta calidad

Los puntos de vista de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) nos señalan que las auditorías de los estados financieros de alta calidad son esenciales para la solidez de las organizaciones, los mercados financieros y las economías. Si bien históricamente las auditorías se han centrado en fortalecer la confianza de los inversores y otros proveedores de capital, otras partes interesadas también se benefician. En este contexto, estas sirven al interés público.

Para lograr auditorías de alta calidad se requiere un ecosistema eficaz basado en la ética y la independencia, condiciones previas para alcanzar dicho objetivo. Este ecosistema involucra diversos factores y participantes, incluyendo las personas adecuadas, la gobernanza adecuada y la regulación correcta. La calidad de la auditoría debe evaluarse mediante las mediciones correctas. En ausencia de alguno de estos componentes, la auditoría podría no cumplir con las expectativas de las partes interesadas.

Todos los participantes en el ecosistema de auditoría y aseguramiento deben actuar para mejorar el proceso de auditoría, las habilidades y la mentalidad de los profesionales de la contabilidad, las actividades de gobernanza de las empresas y firmas, las regulaciones y normas que respaldan los informes de las entidades y el comportamiento de los auditores, y cómo se evalúa la calidad de la auditoría.

Gráfico 3. Cómo lograr auditorías de alta calidad



VI.1. El proceso correcto

El objetivo de una auditoría es proporcionar a los inversores y demás partes interesadas una seguridad razonable de que los estados financieros, en su conjunto, se han elaborado de conformidad con el marco de información financiera aplicable y están libres de incorrecciones materiales.

Las auditorías ayudan a la dirección y a los responsables del gobierno de la entidad informante a evaluar la solidez de la información financiera preparada por la dirección y a obtener información crucial sobre los controles financieros de la entidad y los riesgos asociados.

Los servicios de auditoría y aseguramiento han evolucionado, y deben seguir haciéndolo, para satisfacer las necesidades en constante evolución de las partes interesadas.

VI.2. La gente adecuada

Las auditorías de alta calidad dependen de las personas que, actuando en aras del interés público, poseen la experiencia, integridad, independencia, criterio profesional y las competencias necesarias para una auditoría de alta calidad.

No hay un factor más importante que ese. Por lo tanto, es vital que las auditorías en equipo se realicen en un entorno que atraiga, desarrolle y retenga al mejor talento, cumpliendo con los más altos estándares éticos.

VI.3. La gobernanza adecuada

Lograr auditorías de alta calidad depende de un ecosistema eficaz de participantes de la profesión de auditoría, así como de los órganos de gobierno de las entidades, los directores y la gerencia.

Una cultura adecuada —empezando por el tono desde la alta dirección— y una supervisión adecuada son fundamentales para lograr una auditoría de alto valor y calidad.

VI.4. La regulación correcta

La regulación desempeña un papel importante en la implementación de incentivos, la generación de buenos resultados y el cumplimiento de expectativas razonables.

Al mismo tiempo, existe el riesgo de que el costo de la regulación supere los beneficios, que fomente conductas defensivas de bajo valor o tenga consecuencias no deseadas.

Una regulación adecuada consiste en un marco de supervisión adecuado, las normas de auditoría adecuadas para auditar, el modelo de negocios adecuado para las firmas de auditoría y el enfoque adecuado en materia de responsabilidad del auditor.

VI.5. La medición correcta

El término calidad de auditoría abarca los elementos clave, tanto contextuales como cuantificables, que crean un entorno que maximiza la probabilidad de que las auditorías de calidad se realicen de forma consistente.

A nivel mundial, se realizan miles de auditorías anualmente, en interés público y de conformidad con estándares internacionales de alta calidad en auditoría y ética.

Sin embargo, en consonancia con el compromiso de mejora continua, los reguladores y la profesión no pueden gestionar lo que no miden.

VI.6. Llamadas a la acción

Todos los participantes del ecosistema de auditoría y aseguramiento deben actuar para mejorar el proceso de auditoría, las habilidades y la mentalidad de los profesionales de la contabilidad, las actividades de gobernanza de las empresas y firmas, las regulaciones y normas que respaldan los informes de las entidades y el comportamiento de los auditores, y cómo se evalúa la calidad de la auditoría.

VI.6.a. Proceso correcto

Abordar las auditorías como un proceso de valor añadido y no como un ejercicio de cumplimiento normativo que simplemente da como resultado una opinión de auditoría sobre los estados financieros.

Desarrollar nuevos servicios de aseguramiento para satisfacer las necesidades de las partes interesadas, incluyendo el aseguramiento de los controles internos y sistemas de gestión de riesgos, detección de fraude o revisiones forenses, evaluaciones prospectivas/de negocio en marcha, informes digitales, métricas "no PCGA" e informes o revelaciones que mejoran los informes corporativos (incluyendo, la información reportada bajo el Marco Internacional de Información Integrada).

Adoptar el papel de la tecnología en los procesos de auditoría y los estándares de auditoría. Las herramientas tecnológicas pueden facilitar un examen más exhaustivo de prácticamente todas las transacciones y además, pueden mejorar la identificación y el análisis de los asuntos de alto riesgo que requieren conocimientos especializados.

VI.6.b. Gente adecuada

Garantizar la diversidad en las prácticas de contratación. El modelo de negocio multidisciplinario —que permite que especialistas de diversas habilidades operen dentro de una misma firma— es el que mejor atrae, desarrolla y retiene a estos profesionales.

Continuar centrándose en mejorar las habilidades, las competencias y la adhesión a los principios éticos fundamentales. Las auditorías de alta calidad requieren auditores experimentados y con formación profesional que puedan aplicar su juicio y escepticismo profesional. Los auditores deben abordar los trabajos con una mentalidad inquisitiva, estando atentos a las circunstancias que puedan indicar posibles incorrecciones debidas a errores o fraudes.

VI.6.c. Gobernanza adecuada

Designar comités de auditoría debidamente capacitados e independientes. El éxito de una entidad, la calidad de sus informes y la calidad de su auditoría dependen de un ecosistema de participantes funcional y eficaz, que incluye consejos de administración y órganos de gobierno, comités de auditoría, administración, funciones financieras y contables, inversores/propietarios, auditoría interna, auditoría externa y organismos reguladores.

Mejorar la transparencia y la comunicación de los comités de auditoría, las empresas y las PAO (Organizaciones Profesionales de Contabilidad), que deben ser transparentes al informar sobre sus actividades agregadas de garantía de calidad y de investigación/disciplinarias.

VI.6.d. Regulación correcta

Actualizar los estándares de auditoría y los servicios de aseguramiento para mantener el ritmo de las necesidades tanto de las entidades menos complejas como de las altamente complejas. La calidad global de la auditoría se ha visto mejorada gracias al desarrollo y la adopción de normas establecidas por consejos independientes, transparentes y públicamente responsables con la experiencia pertinente, como el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) y el Consejo de Normas Internacionales de Ética para Contadores (IESBA).

Adoptar un enfoque prudencial para la regulación, centrado no solo en la rendición de cuentas de la profesión de auditoría, sino también de su viabilidad a largo plazo y su impacto en la estabilidad

económica. Cualquier marco de supervisión de auditoría debe diseñarse para impulsar la calidad de las auditorías mediante un enfoque centrado en los resultados.

Aplicar análisis basado en evidencia y considerar los impactos locales o de cada jurisdicción al evaluar herramientas regulatorias como la auditoría conjunta (el nombramiento de dos firmas que da como resultado una sola opinión de auditoría) y la rotación de firmas de auditoría.

VI.6.e. Medición correcta

Mejorar la medición y la presentación de informes sobre la calidad de las auditorías (por parte de empresas, PAO y organismos reguladores). La IFAC alienta a la profesión a demostrar liderazgo en la evaluación y comunicación del valor, la calidad y el éxito de la auditoría, y a participar activamente en estos temas proporcionando más y mejores datos que orienten los debates sobre políticas. Y también, insta a los reguladores y a las PAO a recopilar, analizar y publicar dichos datos con el objetivo de mejorar la transparencia y promover una mayor calidad de la auditoría.

VII. Comentarios finales

Las auditorías especiales ofrecen diversos beneficios fundamentalmente al garantizar la calidad y confiabilidad de los estados financieros preparados bajo marcos de referencia específicos, los que pueden incluir normas sectoriales o requisitos regulatorios que difieren de los "principios contables generalmente aceptados".

La NIA 800 (Revisada) brinda las directrices necesarias para que el CPI aborde consideraciones especiales en la aceptación del trabajo, la planificación y ejecución de la auditoría especial, y la formación de la opinión y emisión del informe, asegurando que se cumplan los objetivos del encargo de auditoría.

Dicha normativa establece cada uno de los lineamientos sobre los cuales el auditor independiente deberá estructurar su trabajo de auditoría singular cuando este conlleve el cumplimiento de propósitos especiales, razón por la cual su naturaleza, oportunidad y alcance variará dependiendo de las circunstancias.

Las NIA Serie 800 resultan clave en situaciones tales como estados financieros preparados bajo marcos contables no convencionales, información financiera distinta a los estados financieros tradicionales, exámenes específicos de cuentas, elementos, partidas en un estado financiero o procesos concretos, información alcanzada por regulaciones sectoriales o convenios contractuales y estados financieros resumidos.

En el universo de la auditoría no todas las tareas son iguales. Mientras que las auditorías financieras tradicionales siguen normas generales, existen casos especiales en los que se requiere un tratamiento más específico. Ahí es donde entran a participar las normas particulares que constituyen las herramientas esenciales vinculadas con las cuestiones especiales de auditoría.

VIII. Bibliografía

CASAL, Armando Miguel:

- "Auditorías de estados contables preparados de conformidad con un marco con fines específicos, auditorías de un solo estado contable o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado contable y auditorías de estados contables resumidos", D&G, mayo 2022.
- "Certificaciones y servicios relacionados (procedimientos acordados y compilaciones)", D&G, abril 2022.
- "Consideraciones especiales sobre auditorías de estados financieros. ISA Serie 800. Práctica Internacional de auditoría", D&G, febrero 2010.
- "Estándares de clase mundial. La adopción plena de las normas internacionales de auditoría", D&G, febrero 2022.
- "Informes de auditoría de información financiera con propósitos especiales", Revista Enfoques, Editorial La Ley, febrero 2006.
- "Informes de cumplimiento", D&G, enero 2022.
- "Los Estándares Internacionales de Auditoría y su comparación con las Normas argentinas", Errepar, abril 2010.
- "Normas de auditoría externa de estados contables con fines generales", D&G, febrero 2022.
- "Otros encargos de aseguramiento", D&G, marzo 2022.

- Resolución Técnica (FACPCE) 37/2013 (s/RT 53/2021), "Normas de auditoría, revisión, otros encargos de aseguramiento, certificación y servicios relacionados e informes de cumplimiento".

- "Revisión de estados contables de períodos intermedios", D&G, marzo 2022.

- "Tratado de Informes de Auditoría, Revisión, Otros aseguramientos y Servicios relacionados", Errepar, junio 2009.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD, (IAASB), "Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements", 2023/2024 Edition.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB), "The International Framework for Assurance Engagements".

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB), International Standard on Auditing 800 (Revised), "Special Considerations - Audits of Financial Statements Prepared in accordance with Special Purpose Frameworks".

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB), International Standard on Auditing 805 (Revised), "Special Considerations - Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accountants or Items of a Financial Statement".

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB), International Standard on Auditing 810 (Revised), "Engagements to Report on Summary Financial Statements".

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, "International Standards: 2024 Global Adoption Snapshot", 2024.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, "Achieving High-Quality Audits", 2015.

Practitioners Publishing Company, "PPC's Guide to Risk-Based Audits", Thomson, 2003.

IX. Notas

Para mayor información, visitar la página www.iaasb.org/auditor-reporting.

El IAASB desarrolla normas y guías de auditoría para uso de todos los contadores profesionales, bajo un proceso compartido de emisión de normas que involucra al Consejo de Supervisión del Interés Público (PIOB), el cual supervisa las actividades del IAASB, y del Grupo Consultivo Asesor del IAASB, el cual genera aportes de interés público para el desarrollo de normas y guías. Las estructuras y los procesos que soportan las operaciones del IAASB son facilitadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

IFAC es la organización global para la profesión contable, dedicada a servir el interés público a través del fortalecimiento de la profesión y contribuir en el desarrollo de economías internacionales sólidas. IFAC se compone de unos 175 miembros y asociados en unos 130 países y territorios, representando aproximadamente a 2,8 millones de contadores en la práctica pública, la educación, el gobierno, la industria y el comercio.

© Thomson Reuters