

# Cambios en Normas Internacionales de Auditoría a nivel global con aplicación local, NIA 701 y NIA 705

Por Angela Chaparro, Coordinadora de Investigación del INPC, y Alexandra Peñuela, Directora Técnica del INCP

**E**n enero de 2015, el International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB por sus siglas en inglés) emitió estándares nuevos y revisados sobre el Reporte del Auditor. Dichos cambios se producen como respuesta a fortalecer la información relevante derivada de las auditorías y con el fin de proveer reportes que incrementen la confianza en el proceso de la auditoría y en los estados financieros de las compañías que se auditan.

Dentro de los cambios realizados por el IAASB se encuentran la NIA 701 "Asuntos Clave de Auditoría" —*Key Audit Matters*— KAM (nuevo estándar) y la NIA 705 "Opinión modificada en el informe del auditor" —*Modifications to auditor's opinion*— (revisada).

Tal como se informa en la página oficial del IAASB dispuesta para el tema, a continuación se presenta el sustento del porqué de lo nuevo, los beneficios de los cambios y la vigencia en la aplicación de estos dos estándares:

*¿Por qué cambiar el informe del auditor?*

El informe del auditor es el producto final clave que comunica los resultados del proceso de auditoría. Los inversionistas y demás usuarios de los estados financieros han solicitado un tipo de informe del auditor más informativo, especialmente para que los auditores les suministren información más relevante.

La investigación, las consultas públicas y el grado de alcance de las partes interesadas, incluyendo las mesas redondas globales, indican que un proceso mejorado de reporte del auditor es crítico para influenciar el valor percibido por la auditoría de estados financieros.

*¿Cuáles son los beneficios previstos?*

- Una comunicación mejorada entre auditores e inversionistas, así como con los encargados del gobierno corporativo.
- Un mayor grado de confianza por parte de los usuarios de los informes de auditoría y una mayor confianza en los estados financieros.
- Un incremento en la transparencia, en la calidad de la auditoría y en el valor de la información.
- Una mayor atención, por parte del equipo de la gerencia y de los preparadores de los estados financieros, a las revelaciones con referencia al informe del auditor.
- Un enfoque renovado por parte del auditor en asuntos que deben ser reportados y que podrían traer consigo un aumento del escepticismo profesional.
- Mejoras al reporte financiero en beneficio del interés público.

## **Fecha de aplicación**

La NIA 701 (nueva) y la 705 (revisada) a nivel internacional entran en vigencia de aplicación para auditorías de estados financieros de períodos que terminan en o después del 15 de diciembre de 2016. Para el caso colombiano la implementación de estos dos estándares se dará mediante decreto con vigencia de aplicación de dos años posterior a su emisión, se espera que este sea emitido en el año 2017. En el momento, estos dos estándares no se encuentran en aplicación en Colombia.

## I. NIA 701 Asuntos claves de auditoría


La nueva NIA 701 se refiere a la responsabilidad del auditor de comunicar los asuntos clave de auditoría (KAM, por sus siglas en inglés) en su informe. Esta NIA se aplica a las auditorías de estados financieros de propósito general de las entidades listadas en un mercado de capitales. También se aplica cuando el auditor está obligado por ley o reglamento a comunicar KAM a otras entidades o cuando el auditor decide comunicar KAM de forma voluntaria.


Estos asuntos claves de auditoría tendrán una sección específica dentro del contenido del reporte en el cual se desarrollarán de forma ampliada, sin embargo, su inclusión en el reporte no suple la opinión modificada; al contrario, ofrece información de circunstancias exclusivas con aspectos de complejidad y que a veces, porque no decirlo, se tornan en retos profesionales para el auditor. Los KAM representan el concepto de atención significativa de la auditoría centrada en riesgos.


En algunas ocasiones, puede que no se comuniquen los KAM debido a que:


- a) Exista una ley o reglamento que impidan su divulgación pública.
- b) En circunstancias excepcionales, cuando el auditor determine que un asunto no debe ser comunicado porque las consecuencias adversas de comunicarlo podrían razonablemente superar los beneficios del interés público de dicha publicación.

### - Aspectos Importantes

- 

Mejorar el valor comunicativo del informe de auditoría al proporcionar una mayor transparencia acerca de la auditoría realizada.
- 

A juicio del auditor, son los asuntos de la mayor significatividad en la auditoría de los Estados Financieros. Estos se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a la entidad.
- 

Los asuntos claves de auditoría deberán ser descritos dentro del informe del auditor, en una sección separada titulada "Asuntos Claves de Auditoría". Esta sección no afecta la opinión.
- 

La inclusión de esta sección no sustituye la información que debe revelar la administración en sus Estados Financieros, no exime al auditor de expresar una opinión modificada ni de informar cuando exista una incertidumbre material en relación con la premisa de negocio en marcha.

### - Qué se debe tener en cuenta a la hora de establecer "Los Asuntos Clave de Auditoría"

De acuerdo con los asuntos que se comunican con los encargados del gobierno de la entidad y los asuntos que exigieron al auditor una mayor atención, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- Aspectos de mayor riesgo calculado de errores sustanciales o riesgos significativos.
- Conceptos profesionales del auditor relacionados con aspectos de los estados financieros que implicaron un concepto profesional de la administración, lo cual incluye cálculos contables de los cuales se dice que tienen un alto grado de incertidumbre a la hora de efectuarlos.
- Impacto en la auditoría de aquellos hechos o transacciones significativos que se hayan producido durante el periodo.

### - Guía de aplicación

#### • Orden de los párrafos:

A continuación, se ilustra el orden de los párrafos dentro del informe de auditoría cuando se incluyen las cuestiones claves de auditoría (KAM):

1. Opinión
2. Fundamentos de la opinión
3. Asuntos Claves de Auditoría
4. Otra información
5. Responsabilidades de la administración y del gobierno corporativo de la entidad con respecto a los estados financieros
6. Responsabilidades del auditor con la auditoría de los estados financieros
7. Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios (de aplicar)

- **Párrafo de los Asuntos Claves de Auditoría**

1. Nombre del Asunto Clave de Auditoría.
2. Descripción del Asunto Clave de Auditoría.
3. Descripción de cómo se abordó el Asunto Clave de Auditoría.

- **Ejemplo**

- Asuntos Clave de Auditoría

Los asuntos clave de auditoría son aquellos asuntos que, a nuestro juicio profesional, fueron de mayor importancia en nuestra auditoría de los estados financieros consolidados del período actual. Estas cuestiones fueron abordadas en el contexto de nuestra auditoría, consolidadas como un todo y en la formación de nuestra opinión al respecto, por lo que no representan una opinión por separado sobre estos asuntos.

Reconocimiento de ingresos

La cantidad de ingresos y ganancias reconocidos en el ejercicio 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 de 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 reconocidos 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 Tecnologías 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.

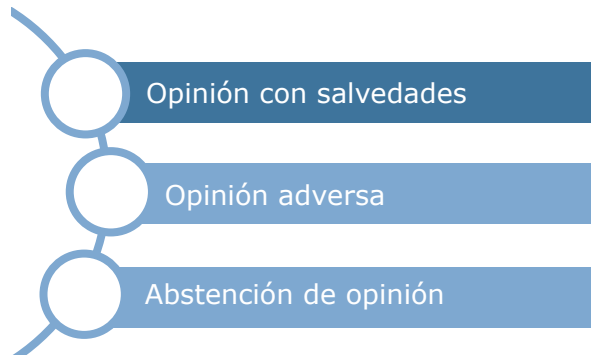
En la Nota 3 se incluyen las revelaciones de la Entidad sobre el reconocimiento de ingresos, lo que explica específicamente el tratamiento de los contratos de servicio postventa utilizados en los supuestos clave para evitar un reconocimiento de ingresos anticipado.

## II. **NIA 705 (revisada) Opinión modificada en el informe por un auditor**

La NIA 705 trata de la responsabilidad que tiene al auditor de emitir un informe adecuado en función de las circunstancias cuando, al formarse una opinión de conformidad con la NIA 700, concluya que es necesaria una opinión modificada sobre los estados financieros.

La NIA 705 ha sido revisada para estar acorde con los cambios realizados en la NIA 700 "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros". Los cambios principales se relacionan en cómo la forma y el contenido del reporte de auditoría es afectado cuando el auditor expresa una opinión modificada sobre los estados financieros.

- **Tipos de opinión modificada**



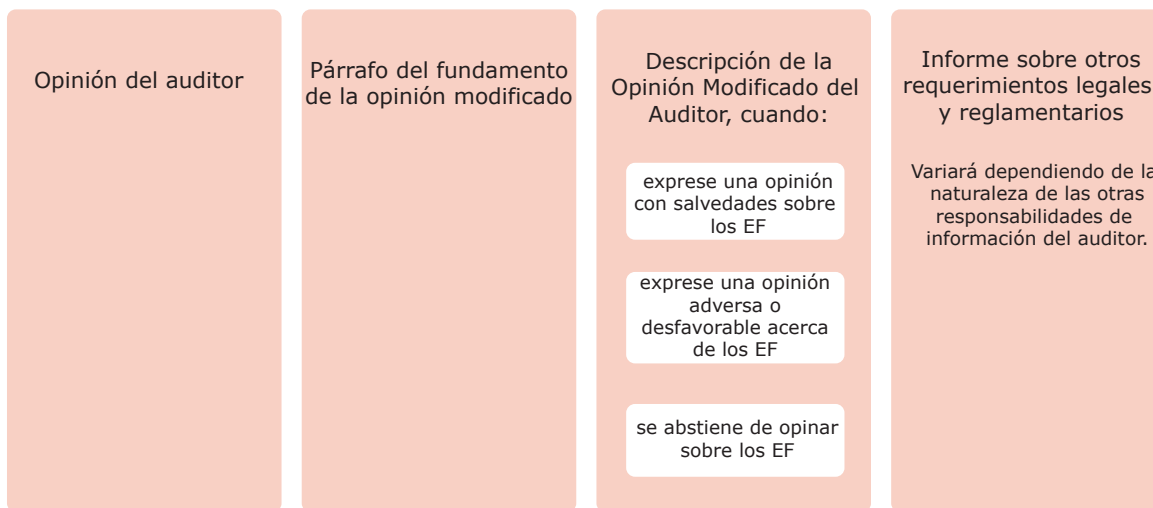
Esta NIA establece tres tipos de opiniones modificadas, a saber, Opinión con salvedades, Opinión adversa y Abstención de opinión.

La decisión respecto a cuál tipo de opinión modificada es apropiada depende de:

(a) la naturaleza del asunto que dio lugar a la opinión modificada, es decir, si los estados financieros tienen errores materiales o, en el caso de una incapacidad para obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría, tienen errores de importancia relativa; y

(b) el juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos del asunto sobre los estados financieros.

- **Nueva Estructura y Contenido del informe de auditoría cuando se expresa una opinión modificada**



- **Comunicación con los responsables del gobierno corporativo de la entidad<sup>1</sup>**

Cuando la opinión que determine expresar el auditor sea modificada en su reporte, el auditor previamente se comunicará con los responsables del gobierno corporativo para informar acerca de las circunstancias por las cuales toma esta determinación.

<sup>1</sup> NIA 705, Opinión Modificada en el Informe emitido por una Auditor Independiente, apartado 30

**Guía de aplicación**

Naturaleza del hecho que origina la opinión modificada	Juicio del auditor sobre la generalización de los efectos o posibles efectos sobre los estados financieros	
	Material pero no generalizado	Material y generalizado
Los estados financieros contienen incorrecciones materiales	Opinión con salvedades	Opinión desfavorable o adversa
Imposibilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada	Opinión con salvedades	Denegación o abstención de opinión

**Ejemplos de informes de auditoría que contienen una opinión modificada<sup>2</sup>**

El siguiente ejemplo es un extracto de la NIA 705 - Opinión modificada en el informe por un auditor, tomado como sigue:

Apéndice

(Ref.: Apartados A23-24)

**Ejemplo 1: Informe de auditoría de Estados Financieros que contiene una opinión con salvedades por una incorrección material**

Modelo NIA
<p>Las circunstancias son, entre otras:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Auditoría de un conjunto completo de estados financieros preparados con fines generales por la dirección de la entidad de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.</li> <li>• Los términos del encargo de auditoría reflejan la descripción de la responsabilidad de la dirección que recoge la NIA 210<sup>1</sup>, en relación con los estados financieros.</li> <li>• Las existencias que se muestran en los estados financieros son incorrectas. Se considera que la incorrección es material para los estados financieros, pero no generalizada.</li> <li>• Adicionalmente a la auditoría de los estados financieros, el auditor tiene otras responsabilidades de información requeridas por la legislación local.</li> </ul>
<p>INFORME DE AUDITORÍA INDEPENDIENTE</p> <p>[Destinatario correspondiente]</p>

<sup>2</sup>[https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2014-IAASB-HANDBOOK-VOLUME-1_0.pdf), IAS 705 Appendix pg.724 - Traducido por INCP

**Informe sobre los estados financieros<sup>2</sup>**

Hemos auditado los estados financieros adjuntos de la sociedad ABC, que comprenden el balance de situación a 31 de diciembre de 201X, 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 un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.

*Responsabilidad de la dirección<sup>3</sup> en relación con los estados financieros*

La dirección es responsable de la preparación y presentación fiel de los estados financieros adjuntos de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera<sup>4</sup>, 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.

*Responsabilidad del auditor*

Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre los estados financieros adjuntos basada en nuestra auditoría. Hemos llevado a cabo nuestra auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría. Dichas normas exigen que cumplamos los requerimientos de ética, así como que planifiquemos y ejecutemos la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros están libres de incorrección material.

Una auditoría conlleva la aplicación de procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación y presentación fiel<sup>5</sup> por parte de la entidad de los estados financieros, con el fin de diseñar los 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<sup>6</sup>. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Consideramos que la evidencia de auditoría que hemos obtenido proporciona una base suficiente y adecuada para nuestra opinión de auditoría con salvedades.

*Fundamento de la opinión con salvedades*

Las existencias de la sociedad se reflejan en el balance de situación por xxx. La dirección no ha registrado las existencias al menor de los importes correspondientes a su costo o valor neto de realización, sino que las refleja únicamente al costo, lo que supone un incumplimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera. De acuerdo con los registros de la sociedad, si la dirección hubiera valorado las existencias al menor de los importes correspondientes a su costo o valor neto de realización, hubiese sido necesario reducir el importe de las existencias en xxx para reflejarlas por su valor neto de realización. En consecuencia, el costo de ventas está infravalorado en xxx, y el impuesto sobre beneficios, el resultado neto y fondos propios están sobrevalorados en xxx, xxx y xxx, respectivamente.

*Opinión con salvedades*

En nuestra opinión, excepto por los efectos del hecho descrito en el párrafo de "Fundamento de la opinión con salvedades", los estados financieros expresan la representación fiel de (*o presentan fielmente, en todos los aspectos materiales,*) la situación financiera de la sociedad ABC a 31 de diciembre de 201X, así como de sus resultados y flujos de efectivo correspondientes al ejercicio terminado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera.

**Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios**

[La estructura y contenido de esta sección del informe de auditoría variará Dependiendo de la naturaleza de las otras responsabilidades de información del auditor.]

[Firma del auditor]

[Fecha del informe de auditoría]

[Dirección del auditor]

**Notas:**

<sup>1</sup> NIA 210, "Acuerdo de los términos del encargo de auditoría".

<sup>2</sup> El subtítulo "Informe sobre los estados financieros" no es necesario en aquellas circunstancias en las que no sea procedente el segundo subtítulo, "Informe sobre otros requerimientos legales o reglamentarios".

<sup>3</sup> U otro término adecuado según el marco legal de la jurisdicción de que se trate.

<sup>4</sup> Cuando la responsabilidad de la dirección sea la preparación de estados financieros que expresen la representación fiel, la redacción podrá ser la siguiente: "La dirección es responsable de la preparación de estados financieros que expresen la representación fiel de conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera, y del ..."

<sup>5</sup> En el caso de la nota 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar dichas valoraciones del riesgo, el auditor tiene en cuenta el control interno relevante para la preparación por parte de la entidad de los estados financieros que expresen la representación fiel, con el fin de diseñar los 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".

<sup>6</sup> En aquellas circunstancias en las que el auditor también tenga la responsabilidad de emitir un opinión sobre la eficacia del control interno junto con la auditoría de estados financieros, esta frase quedaría redactada de la siguiente forma: "Al efectuar esa evaluación de riesgos, el auditor tiene en cuenta el correspondiente control interno para la elaboración y presentación correcta, por parte de la entidad, de los estados financieros con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados según las circunstancias". En el caso de la nota a pie de página 4, la redacción podrá ser la siguiente: "Al efectuar esa evaluación de riesgos, el auditor tiene en cuenta el correspondiente control interno para la elaboración de estados financieros que muestren una imagen fiel y correcta, con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados según las circunstancias".