

CIENCIA CONTABLE: VISIÓN Y PERSPECTIVA

5 años de
de la PUCP



Capítulo 3

Libro homenaje
de la Facultad de Ciencias C

Óscar Alfredo Díaz Becerra
José Carlos Dextre Flores
Editores



BIBLIOTECA NACIONAL DEL PERÚ
Centro Bibliográfico Nacional

657 Ciencia contable: visión y perspectiva / Óscar Alfredo Díaz Becerra, José Carlos Dextre Flores,
C4 editores.-- 1a ed.-- Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017
(Lima: Tarea Asociación Gráfica Educativa).
 405 p.: il., diagrs.; 24 cm.

«Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP».
Incluye bibliografías.

D.L. 2017-15495
ISBN 978-612-317-308-1

1. Contabilidad - Ensayos, conferencias, etc. 2. Contabilidad - Normas 3. Contadores - Ética profesional 4. Auditoría - Normas 5. Finanzas públicas - Contabilidad 6. Contabilidad tributaria I. Díaz Becerra, Óscar Alfredo, 1962-, editor II. Dextre Flores, José Carlos, 1944-, editor III. Pontificia Universidad Católica del Perú

BNP: 2017-2877

Ciencia contable: visión y perspectiva

Libro homenaje por los 85 años de la Facultad de Ciencias Contables de la PUCP

Óscar Alfredo Díaz Becerra y José Carlos Dextre Flores, editores

© Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial, 2017

Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú

feditor@pucp.edu.pe

www.fondoeditorial.pucp.edu.pe

Diseño, diagramación, corrección de estilo
y cuidado de la edición: Fondo Editorial PUCP

Primera edición: noviembre de 2017

Tiraje: 500 ejemplares

Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio, total o parcialmente,
sin permiso expreso de los editores.

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 2017-15495

ISBN: 978-612-317-308-1

Registro del Proyecto Editorial: 31501361701192

Impreso en Tarea Asociación Gráfica Educativa
Pasaje María Auxiliadora 156, Lima 5, Perú

EL NUEVO MODELO DE INFORME DE AUDITORÍA: EL IMPACTO DE LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA (*KEY AUDIT MATTERS*)

Manuel Rejón López

El International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), en su búsqueda de transparencia hacia los inversores y otros usuarios de la información, ha efectuado una importante reforma en el modelo del informe de auditoría, vigente desde el 15 de diciembre de 2016. No solo el orden y el contenido del informe se ven afectados, sobre todo por la introducción de las cuestiones clave de la auditoría (Key Audit Matters o KAM por sus siglas en inglés), a través de la NIA 701, sino que también hay un impacto en la forma de trabajar del auditor y en su relación con los responsables del gobierno de la entidad y la dirección.

Palabras clave: NIA, IFAC, IAASB, NIA 701, NIA 700, nuevo informe de auditoría.

1. INTRODUCCIÓN

En enero de 2015, el IAASB ha publicado su nueva versión del nuevo informe de auditoría, cuya novedad más importante es la inclusión de una sección denominada «Cuestiones clave de la auditoría» (KAM), en la que se deberán reflejar aquellas cuestiones que supongan un elevado juicio profesional (por ejemplo, estimaciones), y que han generado un elevado y continuo flujo de comunicación entre los responsables del gobierno de la entidad (RGE) y los auditores. El motivo por el cual se incluye las KAM es, según el IAASB, la demanda de los usuarios de conocer qué es lo que más ocupa y preocupa a los auditores en sus comunicaciones con los RGE.

También, ha habido modificaciones importantes en otras NIA, como en la NIA 720 (revisada), dedicada a la verificación de la otra información (es decir, aquella que acompaña a los estados financieros, cuyo nivel de aseguramiento es inferior a los EEFF y cuya verificación es requerida en algunos países); en la NIA 570 (revisada),

acerca de los trabajos para comprobar que la empresa aplique el principio de empresa en funcionamiento; así como las NIA de la serie 700, todas ellas revisadas en esta ocasión (salvo la NIA 710 de información comparativa), en las que el principal cambio es sin duda el nuevo orden de los párrafos de auditoría.

A modo de resumen, además de la nueva NIA 701, las principales normas modificadas han sido las siguientes:

- ISA 700 (revisada)
- ISA 570 (revisada)
- ISA 705 (revisada)
- ISA 706 (revisada)
- ISA 260 (revisada)
- ISA 720 (revisada)

Por añadidura, también, se han introducido una serie de modificaciones de concordancia (*conforming amendments*) a otras NIA, con una finalidad más bien de tipo semántica, y de adaptación a los nuevos términos y estructura del informe. Por último, es necesario mencionar que, en enero de 2016, el IAASB publicó la NIA 805 (revisada) «Consideraciones especiales: auditorías de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero».

2. LAS CUESTIONES CLAVE DE LA AUDITORÍA (KAM): UN NUEVO DESAFÍO

La NIA 701 – «Comunicación de las cuestiones clave de la auditoría en el informe de auditoría» es el gran y trascendental cambio que se produce en el informe de auditoría. Las KAM se definen como aquellas cuestiones de mayor significatividad en la auditoría del período actual según el auditor, y que deben comunicarse en el informe de auditoría. Las KAM deben seleccionar las cuestiones comunicadas y debatidas con los RGE que conlleven un mayor juicio de la dirección y del auditor, por lo que la NIA 260 (revisada) «Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad», también revisada en consonancia, que nunca dejó de ser importante, alcanza ahora una importancia crucial.

Existen tres posibles casos en los que se debe reportar en el informe de auditoría las KAM:

1. Las sociedades cotizadas.

2. Aquellas obligadas por requerimiento legal o reglamentario. Por ejemplo, en España, el legislador ha decidido que la práctica totalidad de las compañías reporten una modalidad de KAM denominada «Riesgos más significativos».
3. En aquellos otros casos en los que el auditor bajo su juicio profesional decida comunicar dichas KAM en el informe.

3. ¿CUÁNTAS KAM HAN DE SER INCLUIDAS EN EL INFORME DE AUDITORÍA?

La NIA 701 indica que una larga lista de KAM es contraria a lo que se pueden entender como «lo más significativo»¹, lo que puede propiciar la confusión de los usuarios de la información financiera. Por ejemplo, en las empresas británicas cotizadas, están reportando aproximadamente entre tres y cinco KAM.

Por otro lado, al menos se debe reportar una KAM, pues lo contrario sería considerado poco frecuente². Si el auditor está decidido a no comunicar KAM en el informe de auditoría, la NIA 701 obliga a reconsiderar su decisión y a mantener discusiones con aquellas personas familiarizadas con dicha auditoría, como, por ejemplo, los expertos consultados o el revisor de control de calidad del trabajo (EQCR).

3.1. ¿Qué ocurre cuando el informe de auditoría tiene salvedades o incertidumbres materiales por empresa en funcionamiento y KAM?

Una salvedad o una incertidumbre material por principio de empresa en funcionamiento son KAM por su propia naturaleza. Por lo tanto, quizá no sea necesario incluir en el informe de auditoría otras KAM diferentes de estos dos casos.

3.2. Ejemplo real de KAM: estimaciones sobre rentabilidad futura

Gran Bretaña es uno de los primeros países que incluye en sus informes de auditoría las KAM. A continuación, se muestra un ejemplo real en los EEFF consolidados del Royal Bank of Scotland correspondientes al ejercicio 2015.

¹ IAASB, «The new auditor's report». <https://www.iaasb.org/new-auditors-report> (2015).

² IAASB, 2015, párrafo A59. Consulta: 2/12/16.

ESTIMACIONES SOBRE RENTABILIDAD FUTURA

El riesgo

Incluidos en el balance del grupo al 31 de diciembre 2015, existen activos por impuestos diferidos por £ 2631 millones, fondo de comercio por £ 5558 millones y otros activos intangibles por £ 979 millones, que están soportados en las provisiones del grupo sobre su rentabilidad futura. Durante el año, un deterioro del fondo de comercio por £ 498 millones se registró como resultado de beneficios futuros esperados del segmento bancario, y un deterioro de £ 834 millones en otros activos intangibles. Los activos se registran como resultado de la decisión adoptada de reestructurar la franquicia de empresas e instituciones bancarias con consecuencias en las provisiones de beneficios futuros.

Como los directores han descrito en las políticas contables, la estimación de la rentabilidad futura requiere la aplicación de importantes juicios por los directores. Esto debe tener en cuenta las incertidumbres que existen en los mercados en los que opera el grupo y los cambios que se esperan en un futuro previsible como consecuencia de una cambiante regulación, de la cual la delimitación es lo más significativo.

Los juicios clave hechos por los directores incluyen la estimación futura de ganancias fiscales, el crecimiento a largo plazo y las tasas de descuento. La sensibilidad de estos juicios clave y su efecto sobre el valor en libros del valor del fondo de comercio se ha puesto de manifiesto en la nota 15 de los estados financieros consolidados y las bases de los activos por impuestos diferidos se ha reflejado en la nota 21 de los estados financieros consolidados.

Cómo el alcance de nuestra auditoría respondió al riesgo

Hemos comprobado el diseño y la efectividad operativa de los controles clave sobre la preparación, y examen de los presupuestos y provisiones del grupo de presupuestos y provisiones.

Para cada unidad generadora de efectivo con importes materiales de fondo de comercio, hemos efectuado una evaluación crítica de las provisiones de flujo de efectivo y la idoneidad de los otros supuestos clave utilizados, incluidas las tasas de crecimiento y tasas de descuento.

Con el apoyo de nuestros especialistas en fiscalidad, evaluamos críticamente la estimación de las ganancias fiscales futuras utilizadas para calcular el nivel de los activos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de situación financiera teniendo en cuenta el impacto de los cambios en la reciente Ley de Finanzas del Reino Unido y el impacto anticipado de la delimitación en el grupo de beneficios fiscales futuros.

Comparamos los supuestos de los directores acerca de las tasas de crecimiento y las tasas de descuento con el promedio del sector, con aquellos utilizados por organizaciones afines y otras mediciones económicas, teniendo en cuenta hipótesis sobre alternativas razonables.

Hemos comprobado las provisiones de ganancias del grupo, comparando las provisiones con la experiencia pasada, y evaluado si la previsión es un reflejo de los planes comprometidos del grupo.

Royal Bank of Scotland, «Annual Report and Accounts 2015». <http://www.investors.rbs.com/annual-report-2015.aspx> (2016). Traducción propia. Consulta: 2/12/16.

4. ¿CUÁLES HAN SIDO LOS PRINCIPALES CAMBIOS DE LA ESTRUCTURA DEL INFORME?

Una vez analizado el impacto más relevante en el informe de auditoría —las KAM—, vamos a analizar los principales cambios acontecidos en el informe de auditoría. En primer lugar, la opinión y los fundamentos de la opinión de la misma se priorizan, y se colocan al principio del informe, por este orden. Son los únicos párrafos inamovibles según la NIA 700, aunque de todos modos en algunas normas, como la NIA 701, se dan indicaciones acerca del orden de los párrafos de KAM en relación con los párrafos de énfasis. Anteriormente, estos párrafos iban casi al final del informe de auditoría.

Con respecto a los tipos de opinión, siguen siendo los ya conocidos, pese a que hay algunos matices que son necesarios considerar:

- Opinión no modificada.
- Opinión con salvedades.
- Opinión denegada. Cuando se da este tipo de opinión, no se pueden insertar los párrafos de «Cuestiones clave de auditoría» ni de «Otra información», pues podría hacer menos eficaz la lectura del informe de auditoría.
- Opinión desfavorable. En este caso, la NIA 701 recomienda, aunque no prohíbe, incluir KAM distintas de las salvedades que originan la opinión desfavorable (IAASB, 2015), porque su inclusión podría hacer más creíbles los EEFF de lo que en realidad lo son.

Por otro lado, la «incertidumbre relacionada con el principio de empresa en funcionamiento» pasa a tener una sección separada en el informe³, siempre y cuando esté bien informada. Con la normativa anterior, dicha incertidumbre formaba parte de los párrafos de énfasis. El contenido de dicho párrafo, en su estructura, prácticamente no presenta cambios.

Tras las cuestiones clave de auditoría, se situarán, por este orden, los párrafos de énfasis y los párrafos de otras cuestiones [NIA 706 (revisada)]. Recordemos que los primeros tienen la función de otorgarle relevancia a determinadas revelaciones de los EEFF, mientras que los segundos tienen la finalidad de comunicar determinadas cuestiones no reveladas en los EEFF, pero que pueden ser útiles para la comprensión por parte de los usuarios de la información, como, por ejemplo, en qué consiste la auditoría, la responsabilidad del auditoría o cómo leer el informe de auditoría.

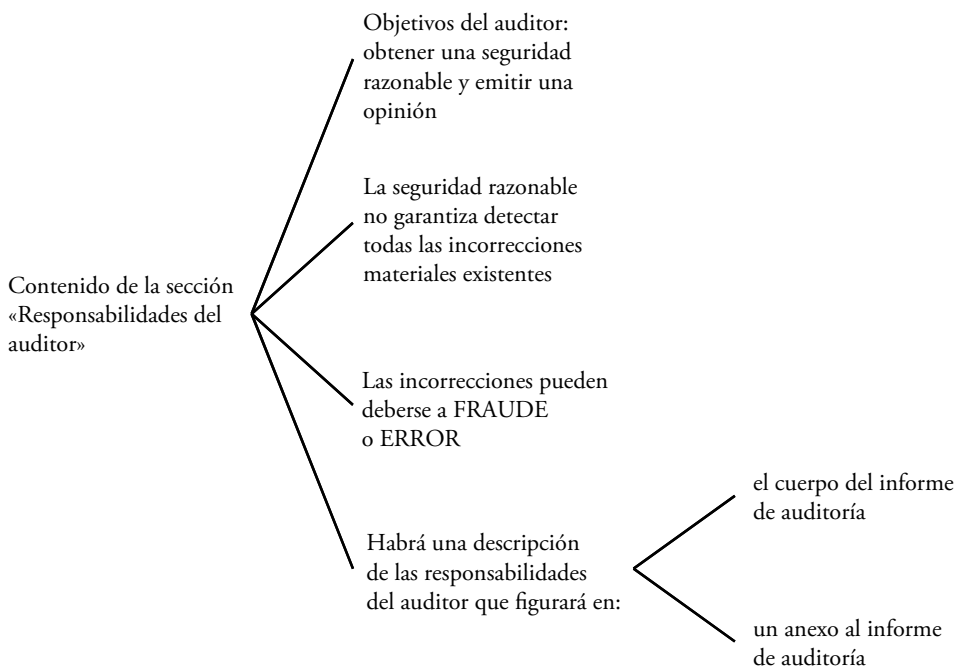
³ IAASB, 2015, apdo. 22.

Posteriormente, se sitúa la sección de «Responsabilidades de la dirección en relación con los EEFF», cuyo contenido expone los siguientes puntos:

- La responsabilidad de la dirección respecto de la preparación (formulación) de los EEFF;
- La responsabilidad de la dirección en relación con la valoración de la capacidad de la empresa para continuar funcionando (novedad);
- La responsabilidad de los RGE en la supervisión de la elaboración y presentación de EEFF (en los casos en que no han participado en la elaboración de los EEFF) (novedad).

En lo que respecta al contenido de las «Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de los EEFF», podemos ver su contenido y estructura en el Gráfico 1. Destaca la «descripción de las responsabilidades del auditor», que es un subapartado con un denso contenido, puede figurar en un anexo al informe de auditoría.

Gráfico 1. Responsabilidades del auditor en relación con los EEFF



Fuente: NIA 700, elaboración propia.

El último párrafo estará destinado a la sección de «Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios», y se usará en aquellos casos en que el auditor cumple con otras responsabilidades de información, además de las responsabilidades establecidas por las NIA, salvo si esas otras responsabilidades de información tratan de los mismos temas que los que se presentan en las responsabilidades de información requeridas por las NIA (por ejemplo, la NIA 720 dedicada a otra información).

5. CONCLUSIONES

El nuevo informe de auditoría planteado por la IFAC supone una auténtica revolución, pues el auditor de cuentas debe aprender a considerar las cuestiones clave de la auditoría (KAM) desde el comienzo de su trabajo, prestando especial atención a aquellos aspectos que le suponen un mayor volumen de trabajo, incertidumbre y comunicaciones con los RGE.

Por otro lado, están los accionistas y otros usuarios de la información, que han pedido conocer cuáles son aquellas cuestiones que han dado lugar al mayor flujo de comunicación entre el equipo de auditoría y los RGE, de modo que se ha decidido que dichas cuestiones sean comunicadas en el informe de auditoría.

Frente a ello, la redacción de las KAM plantea ciertos riesgos para el auditor. Por un lado, el auditor podría ser reacio a describir con detalle tanto los riesgos en los estados financieros como los procedimientos de auditoría que ha aplicado para concluir que se ha obtenido evidencia adecuada y suficiente en relación con dichos riesgos. Además, cabe la posibilidad de que, con el paso del tiempo, la redacción se vuelva más monótona de lo que pretende la norma, en la medida en que se establezcan párrafos ciertamente estandarizados.