

***RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR SOBRE OTRA INFORMACIÓN
QUE ACOMPAÑA LOS ESTADOS CONTABLES AUDITADOS***

Dr. Miguel Marcelo Canetti

Dr. MIGUEL MARCELO CANETTI

- ❖ Contador Público, Lic. en Administración, Lic. en Sistemas de Información de las Organizaciones, FCE – UBA.
- ❖ Profesor en Docencia Superior – UTN.
- ❖ Doctor de la Universidad de Buenos Aires – Área Contabilidad.
- ❖ Profesor Titular Regular de Auditoría, FCE – UBA.
- ❖ Docente Investigador categorizado 2.

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR SOBRE OTRA INFORMACIÓN QUE ACOMPAÑA LOS ESTADOS CONTABLES AUDITADOS

SUMARIO

Palabras clave – Key words

Resumen – Abstract

- 1. Introducción**
- 2. Información que acompaña a los estados contables auditados**
- 3. Naturaleza y alcance de la responsabilidad del auditor sobre la información**
 - a) Objetivos y foco del trabajo del auditor en lo que refiere a la información que acompaña los estados contables auditados.**
 - 1. Consideración sobre la existencia de inconsistencias significativas entre la “otra información” y los estados contables**
 - 2. Consideración sobre la existencia de una inconsistencia significativa entre la “otra información” y el conocimiento que el auditor haya obtenido durante el curso de la auditoría**
 - 3. Actitud alerta sobre otros indicios respecto a que la “otra información” resulte incorrectamente presentada**
 - b) Inconsistencias significativas entre los estados contables auditados y la información que los acompañan**
 - c) Obligaciones referidas a otra información obtenida después de la fecha del informe del auditor**
 - d) Relación con la NIA 200**
- 4. Implicancias sobre el informe del auditor**

- a) **Responsabilidades de la gerencia**
 - b) **Implicancias de la información obtenida después de la fecha del informe del auditor**
5. **Conclusiones.**
6. **Bibliografía.**

PALABRAS CLAVE

Auditoria – otra información – estados contables - credibilidad

KEY WORDS

Audit – other information – financial statements - reliability

RESUMEN

Durante los últimos años, ha habido importantes desarrollos sobre los informes corporativos, en particular sobre los informes anuales de empresas. Algunos ejemplos son los esfuerzos que el Global Reporting Initiative (GRI) ha realizado a través de sus distintas versiones y, más recientemente, la iniciativa del Informe Integrado¹ promovido por IFAC y otras organizaciones. También ha aumentado la importancia que los usuarios le adjudican a la información allí presentada junto a los estados contables auditados y su informe de auditoría. El peso que los usuarios asignan a esa “otra información”, y la necesidad de una mejor claridad referida al involucramiento del auditor sobre esa otra información también aumentaron notablemente.

A la luz de esos desarrollos, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (en adelante, IAASB, por sus siglas en inglés) inició un proyecto de revisión de la NIA 720 para clarificar el entendimiento del público sobre la responsabilidad del auditor en lo que respecta a la información que acompaña a los estados contables auditados, y mejorar la coherencia de dicha responsabilidad respecto de la que asume el auditor al emitir su informe sobre los estados contables.

El presente trabajo recorre las propuestas que el IAASB sugiere introducir a la NIA 720 existente, cuya vigencia se inició en 2009. Dichas propuestas surgen del borrador para discusión publicado en abril 2014, cuyo período para comentar finalizó el 18 de julio de 2014. En particular,

¹ Sobre Integrated Reporting, véase www.theiirc.org

las propuestas se refieren a (1) el alcance de la “otra información” que acompaña los estados contables auditados, (2) la naturaleza y el alcance de la responsabilidad del auditor sobre esa “otra información” y (3) las implicancias sobre el informe del auditor. La conclusión incluye algunos comentarios críticos.

ABSTRACT

During the last years, significant developments on corporate reporting took place, in particular corporate annual reporting. Some of the efforts are, for instance, the Global Reporting Initiative (GRI) through its different versions and, more recently, the initiative of Integrated Reporting (IR)² promoted by IFAC and other organizations. Moreover, relevance placed by stakeholders to information that accompanies audited financial statements has also increased. The weight that users assign to that “other information”, and the need of more clarity in what relates to auditor involvement on that other information also increased significantly.

In view of these developments, the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), launched a review Project on ISA 720 to clarify public understanding on auditors responsibilities in relation to information that accompanies audited financial statements, and to improve the consistency with the assumed responsibility by the auditor when rendering an audit opinion to financial statements.

This paper goes through the IAASB proposals on changes to extant ISA 720, which became in force in 2009. Those proposals come from the exposure draft published in April 2014, on which comments were accepted up to 18 July 2014. Specifically, the proposals relate to (1) the scope of the “other information” that accompanies the audited financial statements, (2) the nature and scope of auditors’ responsibility on that “other information” and (3) the impact on the auditors’ report. Critical comments are presented at the conclusions.

² Sobre Integrated Reporting, véase www.theiirc.org

1. Introducción.

Durante los últimos años, ha habido importantes desarrollos sobre los informes corporativos, en particular sobre los informes anuales de empresas. Algunos ejemplos son los esfuerzos que el Global Reporting Initiative (GRI) ha realizado a través de sus distintas versiones y, más recientemente, la iniciativa del Informe Integrado³ promovido por IFAC y otras organizaciones. También ha aumentado la importancia que los usuarios le adjudican a la información allí presentada junto a los estados contables auditados y su informe de auditoría. El peso que los usuarios asignan a esa “otra información”, y la necesidad de una mejor claridad referida al involucramiento del auditor sobre esa otra información también aumentaron notablemente.

A la luz de esos desarrollos, el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (en adelante, IAASB, por sus siglas en inglés) inició un proyecto de revisión de la NIA 720 para clarificar el entendimiento del público sobre la responsabilidad del auditor en lo que respecta a la información que acompaña a los estados contables auditados, y mejorar la coherencia de dicha responsabilidad respecto de la responsabilidad que asume el auditor al emitir su informe sobre los estados contables.

El presente trabajo recorre las propuestas que el IAASB sugiere introducir a la NIA 720 existente, cuya vigencia se inició en 2009. Dichas propuestas surgen del borrador para discusión publicado en abril 2014, cuyo período para comentar finalizó el 18 de julio de 2014. En particular, las propuestas se refieren a (1) el alcance de la “otra información” que acompaña los estados contables auditados, (2) la naturaleza y el alcance de la responsabilidad del auditor sobre esa “otra información” y (3) las implicancias sobre el informe del auditor. Las siguientes secciones comentan dichas propuestas e incluyen algunos comentarios críticos.

³ Sobre Integrated Reporting, véase www.theiirc.org

2. Información que acompaña a los estados contables auditados

El borrador de discusión ED-720 (2012) anteriormente publicado por el IAASB definía el alcance de cualquier *otra información* a ser objeto de evaluación por el auditor en función de la finalidad de los documentos, y por medio de algunos nuevos conceptos tales como "documentos de acompañamiento" y "lanzamiento inicial." Los encuestados pidieron que el IAASB reconsiderara su enfoque ya que, entre otras cuestiones, fue visto como demasiado difícil de aplicar y supondría una obligación abierta sobre el auditor sin límite de tiempo sobre los documentos que se incluyeran en su alcance.

Sobre la base en los comentarios recibidos, el IAASB concluyó que la NIA propuesta debe definir el alcance de la *otra información* en relación a la información incluida en el "informe anual" de una entidad. El IAASB también reconoció que la NIA debe ser capaz de ser aplicada a la luz de regímenes y prácticas de información corporativos en una amplia variedad de jurisdicciones y circunstancias.

En consecuencia, la NIA propuesta incluye la definición de un informe anual que, entre otras cosas, reconoce que se prepara:

- típicamente, en forma anual por la gerencia o por los encargados del gobierno corporativo, de conformidad con la ley, los reglamentos o la costumbre, y
- con el propósito de proporcionar información a los propietarios (u otras partes interesadas) sobre las operaciones de la entidad, y sus resultados financieros y la situación financiera que figura en los estados contables.

En Argentina, la memoria requerida por el art. 66 de la Ley de Sociedades Comerciales, sería un ejemplo de "*otra información*" que acompaña los estados contables auditados. Lo mismo ocurriría con la Reseña Informativa requerida por la Comisión Nacional de Valores a las entidades bajo su órbita.

Así, un informe anual contiene o acompaña a los estados contables y al informe del auditor sobre dichos estados contables.

La definición de un informe anual también señala que puede ser un solo documento o una combinación de documentos, y la aplicación de las notas significativas que la ley, los reglamentos o la costumbre pueden definir que se incluya en el informe anual en una determinada jurisdicción. La definición de un informe anual reconoce que su contenido, y el nombre con el que se lo conoce, pueden variar por la ley, sus reglamentos o la costumbre en todas las jurisdicciones. Además, la NIA propuesta incluye material de aplicación con ejemplos de documentos que pueden formar parte del informe anual, así como ejemplos de informes que, cuando se emiten por separado, no son típicamente parte de la combinación de los documentos que componen un informe anual, y que, por lo tanto, no son “*otra información*” dentro del alcance de la NIA 720 propuesta.

La NIA propuesta también requiere que el auditor determine, a través de la discusión con la gerencia, qué documentos comprenden el informe anual de la entidad y, por lo tanto, constituyen la “*otra información*”. Esto formaliza tanto la determinación del alcance de esa “*otra información*” y anticipa el momento previsto en que el auditor obtenga tales los documentos que acompañan los estados contables auditados.

En la decisión de centrarse en los informes anuales para definir el ámbito de aplicación de la NIA propuesta, el IAASB debatió otras alternativas, tales como la definición de *otra información* por referencia solamente a la finalidad o el contenido de los documentos. Sin embargo, en consonancia con los aportes de quienes respondieron al borrador de discusión ED-720 (2012), el IAASB concluyó que esos enfoques tenían muchos inconvenientes y pocas ventajas.

Coherentemente con el borrador de discusión ED-720 (2012), la NIA 720 propuesta (revisada) excluye los anuncios preliminares de la información financiera y los documentos de oferta de valores (incluidos los prospectos) del ámbito de la NIA. El IAASB reafirmó su opinión sobre la conveniencia de esta decisión, teniendo en cuenta la opinión de los encuestados señalando que la ley o los reglamentos nacionales normalmente se ocupan de las responsabilidades del auditor en relación a estos documentos y que hay importantes posibilidades de conflicto con las regulaciones nacionales.

3. Naturaleza y alcance de la responsabilidad del auditor sobre la información

a) Objetivos y foco del trabajo del auditor en lo que refiere a la información que acompaña los estados contables auditados.

Quienes respondieron al borrador de discusión ED-720 (2012) anteriormente publicado por el IAASB expresaron preocupación de que los objetivos enunciados en la NIA, junto con los requisitos sobre el direccionamiento del esfuerzo del trabajo del auditor, parecían ampliar el involucramiento del auditor con respecto a la “*otra información*” significativamente más allá de lo que podría lograrse razonablemente en el contexto de la auditoría de estados contables. También se observó que la propuesta sobre los requisitos de esfuerzo de trabajo probablemente resultara ambigua en cuanto a la naturaleza y el alcance del trabajo a realizar. A su vez, esto haría más difícil de describir, en el informe del auditor, las responsabilidades del auditor con la suficiente precisión para permitir a un usuario entender el trabajo que había sido realizado.

El IAASB aceptó que la NIA 720 (revisada) debe ser lo más clara y comprensible posible en lo concerniente a las obligaciones del auditor con respecto a la “*otra información*” en el contexto de la auditoría de los estados contables. Al emitir el borrador de discusión ED-720 (2012), el IAASB no había tenido la intención de que se obtuviera seguridad sobre la “*otra información*” o que el alcance de una auditoría de estados contables se amplíe, pero señaló que los encuestados habían encontrado que esto no estaba claro en el borrador de discusión ED-720 (2012) anteriormente publicado por el IAASB.

Al revisar los objetivos y los requisitos para mejorar la claridad de las propuestas, el IAASB consideró los puntos de vista expresados por algunos encuestados, respecto de que las responsabilidades del auditor en virtud de la NIA 720 deben centrarse en las inconsistencias significativas entre los estados contables y la “*otra información*” que pueda poner en peligro la credibilidad de los estados contables -una aproximación señalada por algunos como mejor alineada con las responsabilidades del auditor según la NIA 200.

Después de una cuidadosa deliberación, el IAASB concluyó que debe haber una "elevación de la barra", aunque no debería ir tan lejos como para requerir que el auditor obtenga seguridad (vg. opine) sobre la "otra información".

El IAASB concluyó que esto debe hacerse a través de requerir que el auditor

(1) considere si existe una inconsistencia de importancia relativa entre la "otra información" y el conocimiento del auditor obtenido durante el curso de la auditoría, y

(2) esté alerta sobre otras indicaciones que la "otra información" parezca significativamente mal presentada.

En consecuencia, el NIA propuesta contiene las siguientes mejoras clave.

3.a.1) Consideración sobre la existencia de inconsistencias significativas entre la "otra información" y los estados contables.

Como base para considerar si existe una inconsistencia de importancia relativa entre la *otra información* y los estados contables, el IAASB concluyó que debe requerirse que el auditor ejecute procedimientos limitados para evaluar la coherencia de la "otra información" con los estados contables.

Al deliberar esta propuesta, el IAASB tomó nota de la necesidad de responder a las peticiones de dar un mayor énfasis a la coherencia de la "otra información" con los estados financieros (que incluyen requisitos más claros sobre el nivel de trabajo que se espera) pero, al mismo tiempo, reconoce que la participación del auditor sobre la "otra información" no se eleva al nivel de un compromiso de aseguramiento.

En apoyo de este requisito, el IAASB ha incluido los ejemplos en el material de aplicación sobre los procedimientos que el auditor puede realizar. El material de aplicación también explica que se requiere el juicio profesional en la selección de importes u otros ítems de la "otra

información” con el propósito de evaluar la coherencia entre la *otra información* y los estados contables.

En las deliberaciones sobre este requisito, el IAASB consideró, pero no apoyó, la posibilidad de especificar los procedimientos que serían necesarios para evaluar la coherencia de la *otra información* con los estados contables. Al tomar esta decisión, el IAASB se centró en la importancia de establecer requisitos en un nivel de principios coherentes con otras NIA. El IAASB también señaló que la inclusión de procedimientos específicos en el requerimiento puede dar lugar a un nivel innecesario de trabajo y centrar demasiado la atención del auditor sobre algunos aspectos de la *“otra información”* (como los aspectos cuantitativos) a expensas de otros aspectos de la *“otra información”* (tales como los aspectos cualitativos).

3.a.2) Consideración sobre la existencia de una inconsistencia significativa entre la “otra información” y el conocimiento que el auditor haya obtenido durante el curso de la auditoría

El IAASB también llegó a la conclusión de que el auditor debe estar obligado a considerar si hay una inconsistencia de importancia relativa entre la *otra información* y el conocimiento del auditor obtenida durante el curso de la auditoría. El material de aplicación explica que el conocimiento que el auditor obtiene durante el curso de la auditoría incluye el entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo el control interno de la entidad, obtenido de acuerdo con la NIA 315 (revisada).

Al proponer este requisito, la intención del IAASB es que el auditor considere activamente -esto es, a través de la lectura informada del auditor- si existe una inconsistencia significativa. No es la intención del IAASB que se apliquen procedimientos (como, en muchos casos, el auditor puede ser capaz de confiar en los hallazgos surgidos de los procedimientos llevados a cabo durante la auditoría o puede no haber ningún procedimiento que se pueda realizar más allá de reflexionar sobre la coherencia de la *“otra información”* con el conocimiento del auditor obtiene durante el curso de la auditoría). Tampoco es la intención del IAASB que el auditor obtenga evidencia más allá de las necesarias para formarse una opinión sobre los estados contables para dar soporte a la

consideración del auditor. En consecuencia, el IAASB concluyó que el requisito de "tener en cuenta" es adecuado, y que el uso de verbos alternativos implicaría una obligación diferente a la que se pretende.

La NIA propuesta incluye material de aplicación que explica que el auditor aplica su juicio profesional para decidir si, y en qué medida, el auditor

- consulta la documentación de la auditoría,
- dirige sus preguntas a los miembros del equipo de trabajo o al auditor de un componente, o
- decide basar su consideración únicamente en su memoria.

El material de aplicación también describe los factores que pueden ser tenidos en cuenta por el auditor para determinar las personas adecuadas para leer y considerar la *"otra información"* basado, por ejemplo, en la experiencia y el conocimiento de los miembros del equipo y el grado de juicio implicado.

El IAASB también consideró, pero no apoyó la idea de que el auditor deberá considerar si hay una inconsistencia de importancia relativa entre la *"otra información"* y el conocimiento que posee el auditor, ya sea obtenida en el curso de la auditoría o de otra manera. Como la definición de "auditor" incluye el "socio del trabajo u otros miembros del equipo de trabajo, o en su caso, la firma," la expresión "conocimiento del auditor" sin utilizar el calificativo "obtenida durante la auditoría" podría ser interpretada como que exige a las firmas de auditores a establecer procesos para considerar si hay una inconsistencia de importancia relativa entre la *"otra información"* y los conocimientos de cualquier persona en la firma, lo que sería impracticable.

3.a.3) Actitud alerta sobre otros indicios respecto a que la *"otra información"* resulte incorrectamente presentada.

Por último, la NIA 720 propuesta (revisada) exige que el auditor esté alerta a otras indicaciones respecto a que la *"otra información"* presente inexactitudes importantes. En parte, esto reconoce la obligación

ética del auditor de no estar asociado a sabiendas con “*otra información*” que, de una u otra manera, sea engañosa⁴, pero también reconoce que las personas que lean y consideren la “*otra información*” pueden tener un conocimiento relevante que va más allá de los conocimientos obtenidos en el curso de la auditoría.

b) Inconsistencias significativas entre los estados contables auditados y la información que los acompañan.

El Proyecto de NIA 720 (revisada) requiere que el auditor considere si existe una inconsistencia significativa entre la “*otra información*” y los estados contables o el conocimiento del auditor obtenido durante el curso de la auditoría. El término “*inconsistencia*” no está definido, lo que le permite siga su ordinario significado del diccionario de “un elemento no es consistente con otro hecho o una alegación” o “no se ajusta a.” Esto responde a la preocupación expresada por algunos de quienes habían respondido al borrador de discusión ED-720 (2012) anteriormente publicado por el IAASB respecto a que la definición propuesta de “falta de coherencia en la otra información” era demasiado subjetiva, podría dar lugar a divergencias en la práctica, y era diferente de lo que un usuario puede haber interpretado desde el sentido corriente del término.

Si el auditor identifica que parece existir una inconsistencia de importancia o toma conocimiento de otra información que parece presentar inexactitudes importantes, el párrafo 16 de la propuesta de NIA 720 (revisada) requiere que el auditor determine si:

- (a) Existe un error material de la otra información;
- (b) Existe un error importante en los estados contables; o
- (c) La comprensión del auditor de la entidad y su entorno debe actualizarse.

El proyecto de NIA 720 (revisada) define una declaración errónea de la “*otra información*” como otra información que se afirma

⁴ Código de ética del IESBA, párrafo 110.2

erróneamente o de otra manera engañosa (incluyendo la omisión o el ocultamiento de la información necesaria para una correcta comprensión de la cuestión). La definición también incluye las consideraciones pertinentes para determinar si una representación errónea es significativa. El IAASB considera que el término "declaración errónea de la otra información" engloba mejor tanto las inexactitudes fácticas como cualitativas que los actuales términos de la NIA 720 (que utiliza el término "declaración errónea de los hechos") o del ED-720 (2012) (que utiliza el término "falta de coherencia en la otra información", que los encuestados señalaron como demasiado abstracta y conceptualmente errónea cuando se utiliza como un término definido).

En las deliberaciones del IAASB sobre el párrafo 16 de la NIA propuesta antes señalado (y el párrafo relacionado 14), había una idea de que el párrafo propuesto requeriría esencialmente al auditor que realice el mismo esfuerzo de trabajo sobre la "otra información" cuando parece existir una inconsistencia material o un error material de la "otra información". Y que la frase "si existe un error material evidente de la "otra información" reflejaría mejor la naturaleza de las responsabilidades del auditor a la luz de las diferentes naturalezas de la "otra información". También se señaló que esto sería más coherente con la NIA 720 existente. El IAASB cree, sin embargo, que la redacción del párrafo 16 propuesto establece un umbral adecuado para desencadenar una respuesta por parte del auditor.

c) Obligaciones referidas a otra información obtenida después de la fecha del informe del auditor.

En consonancia con la actual NIA 720 y el borrador de discusión ED-720 (2012), la NIA 720 propuesta (revisada) señala que las responsabilidades del auditor relacionadas con la "otra información", más allá de su responsabilidad sobre el informe de auditoría, se aplican independientemente de si la "otra información" es obtenida por el auditor antes o después de la fecha del informe del auditor.

A partir de los comentarios recibidos acerca de una supuesta falta de claridad en relación con las consideraciones prácticas y acciones que se esperan del auditor si se obtiene "otra información" después de la fecha

del informe del auditor, el IAASB ha expuesto claramente las obligaciones del auditor cuando se trata de cualquier “otra información”, proponiendo enmiendas tendientes a aclarar la relación entre la NIA 560 sobre hechos posteriores y la propuesta de NIA 720 (revisada).

Las enmiendas ahora propuestas resultan en que la NIA 720 haga referencia a las responsabilidades del auditor sobre “*otra información*” obtenida después de la fecha del dictamen del auditor y que la NIA 560 trate de circunstancias en las que tal *otra información* puede sacar a la luz un hecho posterior relacionada con los estados contables.

En el apartado 4 se menciona la consideración del IAASB sobre las implicancias de la información que acompaña los estados contables auditados sobre en el informe del auditor.

d) Relación con la NIA 200

Sin perjuicio de las propuestas ya mencionadas, el IAASB también reconoce que los objetivos del auditor indicados en la propuesta de NIA 720 (revisada) necesitan ser entendidos en el contexto de los objetivos generales del auditor como se indica en la NIA 200.

En consecuencia, el IAASB ha incluido material introductorio en la norma propuesta que explica que la opinión del auditor sobre los estados contables no cubre la *otra información*, y que la NIA 720 (revisada) no requiere que el auditor obtenga evidencia de auditoría más allá de la necesaria para formarse una opinión sobre los estados contables.

4. Implicancias sobre el informe del auditor

Quienes respondieron al borrador de discusión ED-720 (2012) anteriormente publicado por el IAASB apoyaron ampliamente las exigencias de información del IAASB respecto a la “*otra información*” como una manera de proporcionar una mayor transparencia a la labor llevada a cabo por los auditores sobre dicha información. Sin embargo, también expresaron preocupación sobre las propuestas del IAASB respecto a

(1) informar sobre el trabajo realizado por el auditor sobre la “*otra información*”, incluyendo la conclusión, y

(2) la posibilidad de las entidades de retener la “*otra información*” hasta después de la fecha del dictamen del auditor para evitar que el auditor informe al respecto en su informe de auditoría.

De acuerdo con el borrador de discusión ED-720 (2012), la NIA 720 propuesta (revisada) exige que, cuando el auditor ha obtenido “*otra información*” que acompaña los estados contables antes de la fecha de su dictamen, el auditor deberá incluir una sección separada en el informe del auditor sobre la “*otra información*”⁵. En esta sección, se requiere que el auditor

(a) identifique la “*otra información*” obtenida antes de la fecha de su dictamen,

(b) exprese que el auditor no ha auditado la “*otra información*” y que no expresa una opinión de auditoría o cualquier otra forma de conclusión de seguridad al respecto, y

(c) describa las responsabilidades del auditor con respecto a la “*otra información*”.

Si no se hubieran identificado errores significativos de la “*otra información*”, el IAASB determinó que la conclusión requerida con relación a la “*otra información*” debe tomar la forma de una declaración en la que el auditor no tiene nada que informar. El IAASB cree que esta forma es apropiada a la luz de las responsabilidades del auditor, y reduce al mínimo la posibilidad de una interpretación errónea de que ha obtenido alguna forma de seguridad -una interpretación que podría darse si se expresa una forma positiva o negativa de conclusión, lo que era una preocupación señalada por algunos de quienes respondieron al ED-720 (2012).

Si el auditor determina que existe un error material no corregido en la “*otra información*”, se requiere que el auditor describa el error material.

Como parte de sus deliberaciones, el IAASB discutió la preocupación expresada por algunas respuestas al borrador de discusión

⁵ Véase el párrafo 21 y el párrafo A48 de la propuesta a la NIA 720 (revisada)

ED-720 (2012) de que algunas entidades pueden retrasar proporcionar la “*otra información*” al auditor a fin de evitar la presentación de informes del auditor sobre el mismo, y que el momento de la emisión del informe del auditor no debe impedir que el auditor dé lectura y consideración o informe sobre esa “*otra información*” -es decir que, como principio, el auditor no debe emitir el informe de auditoría hasta que se hayan puesto a su disposición los demás documentos, y a menos que la ley o las regulaciones exijan otra cosa.

El IAASB señaló que esta preocupación surge, en parte, debido a la definición amplia y en gran medida subjetiva de la “*otra información*” que se había propuesto en el borrador de discusión ED-720 (2012). El IAASB señaló que el nuevo enfoque sobre los informes anuales como base para la definición de “*otra información*” elimina gran parte de la subjetividad y proporciona una base adecuada para que el auditor ejerza su criterio para determinar qué información debe ser considerada “*otra información*”. Esto, junto con el requisito propuesto en la NIA para que el auditor identifique en su informe de auditoría los documentos leídos y considerados con anterioridad a la fecha de su informe de auditoría, debe en la mayoría de los casos permitir a los usuarios saber qué documentos se han retrasado respecto a lo requerido por las normas (por ejemplo, cuando la ley u otra regulación exigen la liberación de la “*otra información*” en un plazo determinado); y pueden entonces buscar una explicación por el retraso de la entidad.

El IAASB no apoyó la retención de la publicación del informe del auditor para permitir que dicho informe del auditor aluda a tanta “*otra información*” como sea posible, según lo que había sido sugerido por algunos de los encuestados. Al tomar esta decisión, el IAASB señaló que (a) el auditor no está obteniendo seguridad sobre la “*otra información*”, que (b) no se requiere que la “*otra información*” sea obtenida para que el auditor exprese una opinión de auditoría, y que (c) alguna otra información puede no ser divulgada por un período prolongado de tiempo, de acuerdo con la ley, otras regulaciones o la práctica establecida en una jurisdicción. Por lo tanto, el IAASB no creía que era de interés público retrasar la comunicación de la opinión del auditor sobre los estados contables como resultado de no haber finalizado su trabajo de no-aseguramiento sobre la “*otra información*”.

a) Responsabilidades de la gerencia

Algunas respuestas al borrador de discusión ED-720 (2012) previamente publicado por el IAASB señalaron que la declaración sobre la “*otra información*” debe hacer referencia a las responsabilidades de la gerencia para la preparación de la “*otra información*”. El IAASB concluyó que tal declaración era innecesaria, ya que es ampliamente entendido que la gerencia (o los encargados del gobierno corporativo, según el caso) son responsables de la “*otra información*”.

Además, el IAASB señaló que incluir una descripción de las responsabilidades de la gerencia significaría que la sección dedicada a la “*otra información*” sería desproporcionadamente larga en comparación con otras secciones que abordan la auditoría de los estados contables, y sería similar en estructura a un informe de seguridad (auditoría o revisión), aumentando el riesgo de crear una percepción errónea de que se ha obtenido seguridad sobre la “*otra información*”.

b) Implicancias de la información obtenida después de la fecha del informe del auditor

El Proyecto de NIA 720 (Revisada) sigue exigiendo que el auditor lea y considere la “*otra información*” (como se determina de conformidad con los requisitos del párrafo 13 del Proyecto de NIA 720 (Revisada) obtenida después de la fecha de su dictamen del auditor. Pero no requiere la identificación de esa “*otra información*” en el informe de auditoría, ni una descripción de las acciones que el auditor tomaría con respecto a si el auditor determinara posteriormente que existe un error material de esa “*otra información*”.

El IAASB consideró si el auditor debe estar obligado a volver a emitir o modificar el informe de auditoría para permitir informar sobre cualquier *otra información* recibida después de la fecha de su dictamen. El IAASB entiende que, en muchas jurisdicciones, el auditor no puede re-emitir o modificar su informe después de su entrega, o no hay ninguna ley o regulación local que abordan explícitamente si se permite la re-emisión o enmienda del informe del auditor.

Por lo tanto, si la NIA llegara a requerir la re-emisión o la modificación del informe del auditor, podría dar lugar a conflictos con la ley o las regulaciones locales, y por lo tanto, no abordaría la cuestión de fondo de una manera coherente a nivel mundial. El IAASB también señaló que la re-emisión o la modificación del informe del auditor también llevan consigo un riesgo elevado de que se interprete que se ha obtenido seguridad sobre la “*otra información*”.

El IAASB también consideró requerir la identificación en el informe del auditor de la “*otra información*” que aún no se había obtenido en la fecha del informe del auditor y las acciones que el auditor debería tomar si determinara que había un error importante en esa “*otra información*”. Se señaló que este enfoque proporcionaría una total transparencia sobre la naturaleza y el alcance de las responsabilidades del auditor sobre la “*otra información*” obtenida después de la fecha del dictamen del auditor y haría completamente transparente para los usuarios la determinación que el auditor realice sobre los documentos que comprende la “*otra información*”. Al decidir no seguir adelante con esta alternativa, el IAASB señaló que la referencia en el informe del auditor a las acciones futuras del auditor no sería coherente con el enfoque actual de otros aspectos del informe del auditor sobre las acciones que el auditor ha tomado hasta la fecha en que el auditor emite su informe. El IAASB también señaló la dificultad práctica en la determinación de una declaración en el informe del auditor que diera lugar a prácticas de información coherentes debido a las inconsistencias en los derechos y obligaciones de los auditores en todas las jurisdicciones.

Al rechazar las dos alternativas mencionadas anteriormente, el IAASB se centró en las preocupaciones de los encuestados sobre el borrador de discusión ED-720 (2012) respecto a que la NIA debe ser clara acerca de lo que se requiere que el auditor haga. El IAASB determinó que los informes sobre la “*otra información*” obtenida después de la fecha del dictamen del auditor introduce un grado más de complejidad e inconsistencia sobre las acciones requeridas por el auditor, que es difícil de conciliar con los pedidos de simplicidad y claridad sobre la revisión de la NIA 720. En lugar de estas dos alternativas, la NIA requiere que el auditor tome las medidas apropiadas, teniendo en cuenta los derechos y obligaciones legales del auditor. El material de aplicación propuesto

explica algunas de las acciones que pudieran ser adecuados en diferentes contextos regulatorios.

5. Conclusiones

Resulta sumamente interesante que el IAASB haya decidido revisar la NIA 720 a continuación del proyecto de revisión del informe del auditor (NIA 700 en adelante). Afortunadamente, el nuevo proyecto de NIA 720 recepta adecuadamente las recomendaciones surgidas de los comentarios de quienes tomaron la iniciativa en responder sobre este proyecto.

Si bien es cierto que la NIA 720 alude al trabajo del auditor (y a su responsabilidad) sobre la “*otra información*” que acompaña los estados contables en el marco de la auditoría de dichos estados, el IAASB parece haber perdido de vista las demandas de credibilidad (seguridad) sobre la “*otra información*”.

El proyecto de Informe Integrado (Integrated Reporting) considera la existencia de mayores demandas de la comunidad sobre información que exceda la contenida en los estados contables. Esa información incluye la información financiera y también otra no financiera, sea cuantitativa o cualitativa.

En igual sentido, el relevamiento efectuado por Forbes (2014) sobre el futuro del rol del auditor, rescata la importancia de que esa información adicional sea objeto de análisis por parte del auditor y que las conclusiones a las que arribe sean comunicadas. De dicho relevamiento, resulta elocuente que la comunidad advierte que los auditores, a través de su actividad, conocen más de lo que expresan en sus informes. Por ello, los usuarios de la información esperan que los auditores comuniquen adecuadamente su visión sobre aspectos del ente que exceden los estados contables.

Es esperable que la profesión de auditoría eleve su mirada hacia las demandas de los finales destinatarios de su trabajo, encontrando soluciones adecuadas y oportunas a los requerimientos de credibilidad de los usuarios de la información financiera. La satisfacción de dicha

necesidad no sólo incrementará su credibilidad ante la comunidad sino que además le permitirá al auditor cumplir de manera más acabada su rol para con la Sociedad.

6. Bibliografía

IAASB (2008): NIA 720 – Responsabilidades del auditor sobre la otra información www.ifac.org

IAASB (2012): ED-NIA 720 – Responsabilidades del auditor sobre la otra información www.ifac.org

IAASB (2014): ED-NIA 720 Rev. – Responsabilidades del auditor sobre la otra información www.ifac.org

ICAEW (2014): Enlightening professions www.icaew.co.uk

Forbes (2014): Future role of audit. Marzo. www.forbes.com