

# La influencia de las NIIF en el trabajo del auditor externo

## Juan Paredes Manrique

Socio Líder de Auditoría de Medina, Zaldívar, Paredes & Asociados, firma miembro de EY Global. Posee 30 años de experiencia en brindar servicios de auditoría y de implementación de Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF a diversas empresas.

Contador Público Colegiado, egresado de la Universidad de Pacífico. MBA en Adolfo Ibáñez School of Management en Miami.

Es profesor invitado de la Universidad de Lima y de la Universidad del Pacífico.

Participación en diversas publicaciones de las revistas *Gestión*, *América Economía*, *Enfoque Contable*, entre otros.



Actualmente, las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante, NIIF) son –sin lugar a duda– el principal marco contable de referencia a nivel internacional. En el Perú, las hemos venido adoptando para las empresas públicas desde el año 2011, y nos encontramos en proceso de que todas las empresas que tengan ingresos o activos mayores a 3000 UIT adopten las NIIF hasta el 31 de diciembre de 2015.

En los últimos años, las NIIF se han venido desarrollando de forma rápida. Por ejemplo, existen varias normas nuevas vigentes en 2013, como las NIIF 10, 11, 12 y 13; y nuevas normas emitidas, como la recientemente NIIF 15 «Reconocimiento de ingresos». Asimismo, se esperan cambios, como la conclusión de la NIIF 9 «Instrumentos financieros y la contabilidad para arrendamientos», entre otros.

Las NIIF son un modelo mixto, que conserva para algunas partidas de los estados financieros el concepto de costo histórico; y, para otras, ha desarrollado el concepto de valor razonable. Este último es definido como el precio de salida para cualquier transacción que deba ser registrada y/o valorizada a valor razonable (NIIF 13).

A partir de lo anterior, queda claro que las NIIF son el marco contable que las empresas en el Perú y en la mayoría de países del mundo están utilizando. Por ello, la preparación de los estados financieros requiere de su adecuada aplicación; y, en consecuencia, la auditoría independiente (externa) de los estados financieros debe considerar los impactos de las NIIF en las empresas.

Mientras que las NIIF son el marco contable de referencia a nivel internacional, las normas que regulan la auditoría de los estados financieros son las Normas Internacionales

de Auditoría (en adelante, NIA). Estas son emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés). Más de cien países tienen normas de auditoría que son o se basan en las NIA, como es el caso del Perú.

Como se va a poder notar, las NIIF han tenido una clara influencia en el trabajo del auditor externo. Como consecuencia de los significativos cambios que ocurrieron con las NIIF y su adopción en Europa en 2005, el International Auditing and Assurance Standards Board's (IAASB) inició en 2004 el Clarity Project. Su objetivo era mejorar el entendimiento de las NIA, para permitir su aplicación de forma consistente, y lograr mejorar la calidad de la auditoría a nivel internacional. Esto se tomó aún más complejo con el concepto de valor razonable, otros estimados y revelaciones que requieren las NIIF. El Clarity Project modificó 36 NIA que entraron en vigencia para los períodos que empezaron el 15 de diciembre de 2009 o después.

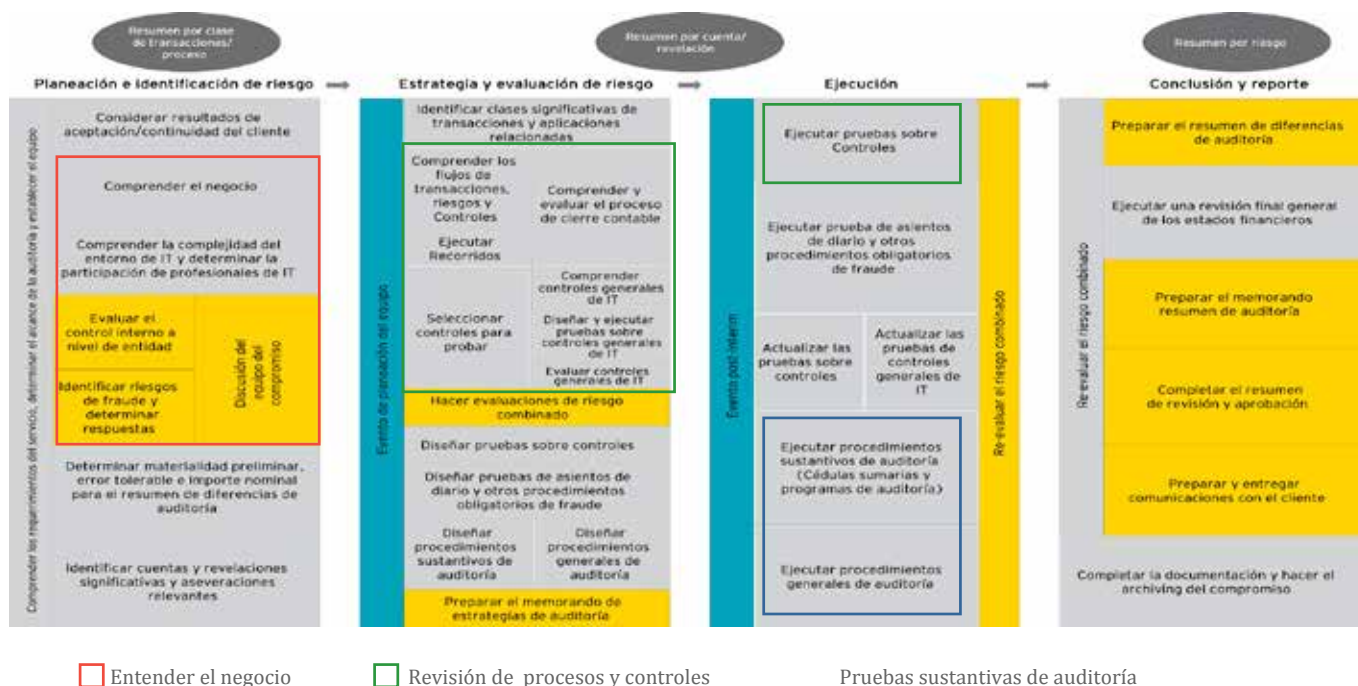
Para entender el impacto de las NIIF en las NIA, se presenta –en el cuadro que se muestra a continuación– el resumen del enfoque metodológico de EY para realizar la auditoría de estados financieros. En este, se resume todos los aspectos que debe tener una auditoría que considera las NIA. Asimismo, a través de este, analizaremos cómo los principales aspectos de una auditoría son influenciados por las NIIF. De hecho, como ya se mencionó, el Clarity Project se desarrolló para poder considerar adecuadamente el efecto de las NIIF. Por ejemplo, una de las NIA que responde a los retos del modelo de valor razonable de las NIIF es la NIA 540, «Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables de valores razonables y revelaciones relacionadas». Esta, también, abarca los aspectos que se deben considerar en las auditorías para las estimaciones contables, que se constituye –sin lugar a dudas– como una de las áreas más complejas de las NIIF. Además, ello es materia de estudio y evaluación constante por la práctica de auditoría.

En el gráfico 1 y para fines del análisis que estamos realizando, vamos a focalizarnos en tres etapas en las que las NIIF tienen un impacto significativo: (i) el entendimiento del negocio, (ii) la revisión de procesos e identificación de riesgos y controles, y (iii) las pruebas de controles y sustantivas.

## I. Entendimiento del negocio

Las NIA requieren que el auditor entienda el negocio de la compañía que audita y cuáles son sus riesgos, procesos, controles, etc. En este sentido, la NIA 200 indica claramente, en la sección de juicio profesional (párrafo A23), que como parte del proceso para entender el negocio se debe evaluar los juicios de la administración para la aplicación del marco de referencia contable aplicado para la presentación de información financiera. Es decir, se debe revisar qué NIIF son relevantes para los estados financieros y las transacciones que realiza la compañía. En ese esquema, se debe considerar sobre todo aquellas que por sus características requieren de un mayor juicio profesional del auditor; y, por ende, de una mayor dedicación de personal especializado.

Gráfico I. Metodología global de auditoría de EY



Fuente: EY (2014)

En esta fase de trabajo, el auditor debe considerar (NIA 220, párrafos A10 y A11), entre otros, los siguientes aspectos:

- La complejidad del negocio y la industria del cliente
- Los especialistas en temas contables, de control interno, sistemas y otros que se debe involucrar en la auditoría
- La necesidad de obtener información de especialistas fuera del equipo de auditoría y cómo evaluará el trabajo de los mismos

Todo lo anterior está claramente desarrollado de acuerdo con el marco contable de referencia a las NIIF. Esta medida responde a que el mayor uso de estimados (valores razonables, provisiones para contingencias, etc.) y los requisitos técnicos establecidos por las NIIF hace que las NIA hayan considerado normas para garantizar una adecuada auditoría de los mismos y una mayor comunicación con los responsables de las empresas, dada la necesidad de informar sobre los riesgos que las estimaciones y otros criterios generan. Esto queda evidenciado por la creación de la NIA 265, «Comunicar las deficiencias del control interno o aquellos que están a cargo del gobierno y la administración de la entidad», que fue parte del Clarity Project.

Como puede notarse, en esta fase de la auditoría, las NIA tienen requisitos técnicos, que permiten al auditor considerar el impacto de las NIIF.

## 2. Revisión de procesos e identificación de riesgos y controles

El auditor debe identificar cuáles son las cuentas significativas de una compañía y cuáles son las transacciones y procesos que las generan, para entender los riesgos y controles relevantes para la auditoría. En esta fase, el auditor tiene que entender y documentar los procesos que generan las cuentas significativas. En función de ello, debe identificar cómo la compañía las procesa, considerando las NIIF relevantes para su registro. Asimismo, el auditor debe evaluar e identificar los riesgos de los errores que existen en dichos procesos, y los controles que la compañía ha diseñado para evitar que se produzcan. De igual modo, debe permitir que las transacciones se procesen y registren según las normas contables, es decir, las NIIF.

**“Las NIA y las NIIF son normas de carácter global y están estrechamente vinculadas.”**

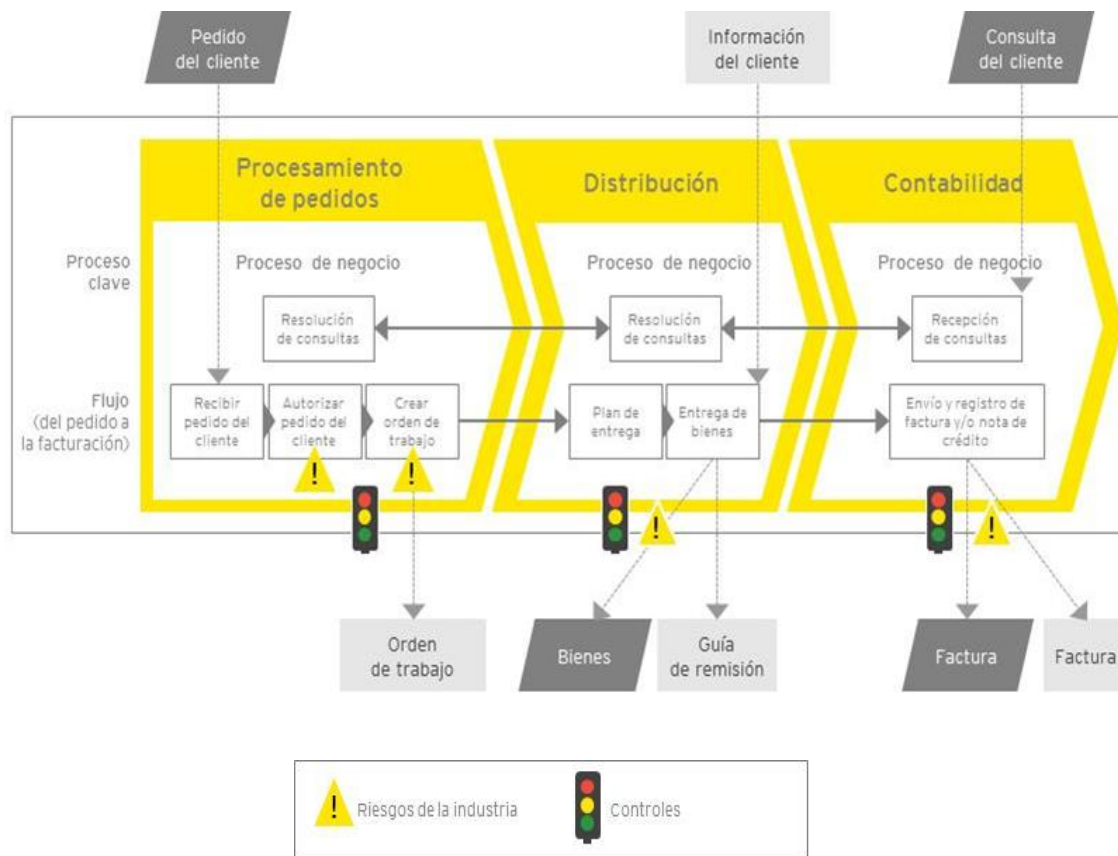
Esto implica dos aspectos que son críticos en la auditoría de los estados financieros:

- (i) Que el auditor tenga un profundo conocimiento de las NIIF para poder identificar cómo se aplican en los procesos las NIIF relevantes

- (ii) Tener capacidad técnica para documentar dichos procesos e identificar los riesgos y controles relevantes para el procesamiento y registro de las transacciones; sobre todo, si es que existen estimaciones contables a considerar

En esta fase de la auditoría, el auditor realiza lo que se conoce como «un recorrido» de los procesos significativos, e identifica los riesgos y controles que existen. Un ejemplo simple de dicha documentación se presenta a continuación:

Gráfico 2. Ejemplo de un proceso de ventas



Fuente: EY (2014)

En este trabajo de análisis, debe combinarse un conocimiento profundo de las NIIF y de las NIA para la adecuada ejecución de la auditoría. Por ejemplo, si estamos en una compañía que tiene derivados, el auditor debe identificar el tipo de derivados que existe y evaluar si es necesario revisar los controles de la compañía (como sería el caso de un banco que tiene un número importante de transacciones con derivados), o si con un recorrido es suficiente para garantizar que todos los derivados se hayan identificado y estén registrados. A partir de ello, después, se puede proceder a revisar si están adecuadamente valorizados, registrados y presentados. En cualquier caso, el auditor, al identificar que existe una transacción significativa – en este caso, derivados –, debe conocer el marco contable que se le puede aplicar (en este caso, la NIC 39 o NIIF 9) y cuáles son los principales estimados, modelos y supuestos que se han utilizado para determinar el mejor enfoque para probar las aseveraciones contables relevantes.

Nuevamente, dada la complejidad técnica de las NIIF, las NIA requieren que el auditor tenga un conocimiento profundo de los efectos del marco contable (NIIF) en los procesos de la compañía para evaluar los riesgos y el enfoque para auditarlos.

### 3. Pruebas de controles y sustantivas

Una vez revisados todos los procesos que afectan cuentas significativas, e identificados los riesgos y controles relevantes, el auditor debe diseñar y ejecutar pruebas de controles o sustantivas, según su estrategia de auditoría. En el primer caso, el auditor evalúa si el diseño y operación de los mismos son suficientes para permitir el registro de las transacciones de acuerdo con las NIIF, sobre todo, cuando se requieren estimaciones complejas y cálculos con modelos propios y supuestos que no se basan en datos observables en el mercado. En estos casos, la NIA 540, «Auditoría de estimaciones contables, incluyendo estimaciones contables de valores razonables y revelaciones relacionadas», considera la complejidad de las NIIF, y ha establecido los criterios para auditar la razonabilidad de los estimados incluidos en los estados financieros. Además de las pruebas de controles, el auditor debe ejecutar pruebas sustantivas, con la finalidad de garantizar que la información de auditoría contraste con un análisis que permita una seguridad razonable de que la información es adecuada.

Un hecho relevante es que la complejidad de las empresas y las NIIF puede requerir hoy en día, en varias situaciones, el uso de trabajo de especialistas para temas que están fuera del conocimiento del auditor. Las NIA reconocen esta situación. A través de la NIA 620, «Utilización del Trabajo de estos Expertos de Auditoría», y la NIA 500, «Evidencia de Auditoría», en lo referente al uso de expertos de la administración, se indica cómo se debe considerar el trabajo de estos expertos en una auditoría. Estas normas han sido desarrolladas considerando la complejidad de las NIIF y su impacto en el trabajo de los auditores. Es decir, se toma en cuenta la necesidad de contar con conocimientos técnicos en temas complejos, así como la importancia de poder utilizar el trabajo de expertos en los casos que así lo requieran. Por ejemplo, si el auditor va a evaluar una valorización de activos inmobiliarios, de activos agrícolas o de otros tipo de activos que requiere que las estimaciones tomen en consideración variables de las cuales el auditor no tiene conocimientos técnicos adecuados, se debe considerar el uso de expertos. Además, se debe tener la capacidad de poder discutir y analizar las conclusiones a las que se llega para concluir su trabajo de auditoría.

**“[...] el conocimiento y herramientas que son necesarios para el éxito de un auditor están generalmente en dos categorías: (i) conocimientos técnicos y (ii) liderazgo y capacidades profesionales (denominados soft skills).”**

en la experiencia del auditor; su capacidad profesional y sus conocimientos técnicos, aspectos fundamentales en el ámbito de las NIA y las NIIF. En mi opinión, las NIA y las NIIF son normas de carácter global y están estrechamente vinculadas.

Sin embargo, la influencia más significativa que tienen las NIIF en el desarrollo de las NIA y la profesión de auditoría es reconocer y enfatizar que el auditor debe tener la capacidad técnica suficiente para evaluar si las transacciones se registran y valorizan de acuerdo con las NIIF. Esto último supone un mayor y

mejor entrenamiento en temas que la profesión contable en el Perú tiene que poner en su agenda.

Una confirmación de esta perspectiva se obtiene mediante una revisión de las páginas web de las firmas de auditoría a nivel internacional, que indican que el conocimiento y herramientas que son necesarios para el éxito de un auditor están generalmente en dos categorías: (i) conocimientos técnicos y (ii) liderazgo y capacidades profesionales (denominados soft skills), que pueden resumirse en las siguientes:

Conocimientos técnicos	Liderazgo y capacidades profesionales
- Contabilidad (NIIF) y auditoría (NIA)	- Presentaciones efectivas
- Industria y riesgos	- Razonamiento lógico y expresión
- Computación y sistemas contables	- Administración de personas
- Controles internos	- Integridad y ética
	- Colaboración y formación de equipos
	- Presencia profesional

\*\*\*\*\*

El análisis realizado muestra cómo, debido a la relevancia a nivel internacional de las NIIF, estas han influido de forma importante en el desarrollo de las NIA. Hoy en día, las NIA recogen los aspectos que son importantes para poder auditar una empresa que utiliza las NIIF. A partir de ello, se enfatiza



En un mundo de conocimiento e información, con entidades y transacciones cada vez más complejas, las currículas de las universidades deben ser revisadas para incorporar en el ámbito de la carrera de Contabilidad temas técnicos fundamentales, como valorización de derivados, análisis de proyectos, valorizaciones a través de flujos de caja descontados, desarrollo de supuestos financieros y económicos, entre otros temas. Asimismo, de forma ineludible, debe apuntar al desarrollo de soft skills, que son áreas que las universidades deben priorizar de inmediato, porque son la base y requisito fundamental para cualquier profesional que se desarrolle en el ámbito de la auditoría en el Perú y a nivel internacional.