

Agosto 18, 2011

¿Habla usted el lenguaje de los ISA clarificados?

Como en la convergencia es hacia los IFRS y hacia los ISA, además de hablar el lenguaje de los IFRS se hace necesario, también, hablar el lenguaje de los ISA clarificados.

Los ISA (International Standards on Auditing = Estándares internacionales de auditoría) fueron sometidos a un proceso de clarificación y ahora se dispone de un conjunto completamente nuevo, bastante diferente del anterior, conocido como ISA clarificados.

En consecuencia, la convergencia tiene que ser hacia los IFRS efectivos a la fecha de los estados financieros y los ISA clarificados.

En la búsqueda de apoyar el entendimiento y la implementación de los ISA clarificados, la Audit & Assurance Faculty de ICAEW publicó la versión internacional de su documento **Right First Time with the Clarified ISAs – International Version** [Bien desde la primera vez con los ISA clarificados – Versión internacional]. Ayuda a empezar a hablar el lenguaje de los ISA clarificados y a entender por qué es importante hacerlo bien desde la primera vez.

Se trata de una guía para los ISA está diseñada para ayudarles a las firmas en todas las jurisdicciones a satisfacer los desafíos presentados por los ISA clarificados. Los ISA clarificados proporcionan muchas oportunidades para los profesionales en términos de eficiencias potenciales, mejor documentación, mejor presentación de reportes para los clientes, y calidad mejorada de la auditoría en general. Ha sido desarrollada por profesionales que prestan sus servicios en el sub-grupo de implementación de los ISA, de ICAEW, para ayudarles a las firmas a implementar los ISA clarificados y tomar ventajas de esas oportunidades.

Puede descargarse a través del siguiente enlace: <http://www.icaew.com/en/technical/audit-and-assurance/clarified-international-standards-on-auditing/publications-and-technical-material>. Requiere ser miembro de ICAEW, una afiliación que da enormes ventajas a quienes quieren estar al día en lo que se refiere a los estándares internacionales.

La siguiente es la tabla de contenido de la guía mencionada:

Prefacio

Bien desde la primera vez con los ISA clarificados: Introducción

1. La importancia de lograr los objetivos contenidos en la auditoría según los ISA clarificados

2. Acordar los términos de los compromisos de auditoría en la auditoría según los ISA clarificados
3. Entender y documentar el control interno en una auditoría más pequeña según los ISA clarificados
4. Elusión, por la administración, en la auditoría según los ISA clarificados
5. Materialidad en la auditoría según los ISA clarificados
6. Estimados de contabilidad en la auditoría según los ISA clarificados
7. Documentación de los juicios profesionales importantes en la auditoría según los ISA clarificados
8. Comunicación con quienes tienen a cargo el gobierno, en la auditoría según los ISA clarificados
9. Representaciones escritas en la auditoría según los ISA clarificados
10. Confirmaciones externas en la auditoría según los ISA clarificados

Lo que sigue es una traducción del capítulo 5 relacionado con la materialidad. La traducción es no-oficial y no-autorizada. Ayuda a empezar a entender por qué es importante ‘hacerlo bien desde la primera vez’.

¿Por qué ahora tenemos dos estándares que se refieren a la materialidad?

En lugar de un solo estándar que trate la materialidad durante el curso de una auditoría, los ISA clarificados dividen la consideración de la materialidad entre el ISA 320¹ sobre la materialidad en la planeación y ejecución de la auditoría, y el ISA 450² sobre evaluación de declaraciones equivocadas. Los ISA clarificados dejan muy claro que esto no significa que la materialidad usada en la planeación y ejecución del trabajo de la auditoría no está relacionada con la materialidad que se aplica cuando se valora el efecto de una declaración equivocada. Pero los dos tipos de materialidad no son lo mismo. Las materias identificadas durante el curso de la auditoría pueden causar una revisión de la valoración inicial.

Los ISA clarificados establecen que la materialidad determinada cuando se planea la auditoría no necesariamente establece una cantidad por debajo de la cual las declaraciones equivocadas no corregidas, individualmente o en el agregado, siempre serán evaluadas como inmatrimales. Algunas declaraciones equivocadas cualitativas pueden ser consideradas materiales incluso cuando estén por debajo del umbral cuantitativo. Los ISA clarificados observan que no es practicable diseñar procedimientos de auditoría para detectar declaraciones equivocadas que podrían ser materiales solamente a causa de su naturaleza, pero que la naturaleza de las declaraciones equivocadas tiene que ser considerada por el auditor cuando evalúa su efecto sobre los estados financieros [ISA 320.6].

Esta diferencia entre las materias que son relevantes para determinar la materialidad en la planeación y ejecución del trabajo de auditoría, así como las materias adicionales que afectan la valoración del riesgo de declaraciones equivocadas, se considera que es suficiente para requerir tener dos estándares más que uno.

¹ ISA 320 *Materiality in Planning and Performing an Audit* [Materialidad en la planeación y ejecución de una auditoría].

² ISA 450 *Evaluation of Misstatements Identified During the Audit* [Evaluación de declaraciones equivocadas identificadas durante la auditoría].

¿El cambio afectará mis valoraciones de la materialidad?

La respuesta obvia a esta pregunta es que depende de cómo usted actualmente hace sus valoraciones de la materialidad.

Los ISA clarificados introducen una serie de diferenciaciones en la valoración de la materialidad. Esas distinciones ya son aplicadas por muchos auditores en su ejercicio profesional, si bien usando términos diferentes, y ahora se reflejan en los ISA clarificados.

Como era de esperarse, permanece el requerimiento para determinar el nivel de materialidad para los estados financieros como un todo. Esta continúa siendo la base para la auditoría y hacer parte de la estrategia general de auditoría, pero los ISA clarificados, cuando se refieren a la necesidad de ir más allá de esto, son mucho más detallados que el viejo estándar. El viejo estándar observó que puede haber la necesidad de determinar diferentes niveles de materialidad para las diferentes áreas de una auditoría, pero realmente no llevó la idea mucho más lejos. También pasa bastante por alto de la diferenciación entre materialidad al tratar las declaraciones equivocadas y materialidad en la planeación y ejecución de la auditoría. De manera aún más oscura, el viejo estándar se refirió al impacto acumulativo de las declaraciones equivocadas y dio a entender el hecho de que esto puede afectar las valoraciones de la materialidad, pero nunca desarrolló completamente la idea. Este problema realmente solo fue abordado en el contexto del muestreo de auditoría.

Los ISA clarificados introducen el concepto de ‘materialidad de la ejecución’[♦]. Ésta es definida como:

- la(s) cantidad(es) establecida(s) por el auditor como mínima materialidad para los estados financieros como un todo con el fin de reducir a un nivel apropiadamente bajo la probabilidad de que el agregado de las declaraciones equivocadas no-corregidas y no-detectadas exceda la materialidad para los estados financieros en su conjunto; y
- la(s) cantidad(es) establecida(s) por el auditor como mínima para el(os) nivel(es) de materialidad para las clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones.

La primera parte de la definición se refiere con lo que también se refiere como ‘materialidad del trabajo’ o ‘error tolerable’. Se basa en la noción simple de que si el nivel de materialidad para los estados financieros en su conjunto fuera aplicado simplemente a cada área específica dentro de los estados financieros, el nivel actual de materialidad aplicado sería mayor, dado el efecto acumulativo de las declaraciones equivocadas agregadas.

Planear la auditoría únicamente para detectar declaraciones equivocadas materiales individuales pasa por alto el hecho de que el agregado de las declaraciones equivocadas materiales individuales puede causar que los estados financieros en su conjunto estén declarados de manera equivocada en forma material, y conduce a marginar posibles declaraciones equivocadas no-detectadas. Una implicación de la planeación del trabajo de auditoría de manera tal que se ofrezca seguridad razonable sobre la ausencia de declaraciones equivocadas materiales es la aceptación de que no se puede esperar que la auditoría identifique todas las declaraciones equivocadas inmateriales. La segunda parte de la definición se refiere a la materialidad de la ejecución la cual, tal y como se define, es una o más cantidades y se establece para reducir a un nivel apropiadamente bajo la probabilidad de que el agregado de las declaraciones equivocadas no-corregidas y no-detectadas para las clases particulares de transacciones y saldos exceda la materialidad para los estados

[♦] En el original: ‘performance materiality’ = materialidad del desempeño = materialidad de la ejecución (N del t).

financieros en su conjunto [ISA 320 A12].

Los ISA clarificados de hecho también son mucho más explícitos que el viejo estándar cuando se refieren a la aplicación de la materialidad a los elementos específicos de los estados financieros cuando un grado más alto de exactitud sea esperado por los usuarios. Si, en las circunstancias específicas de la entidad, hay una o más clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones para las cuales las declaraciones equivocadas de menores cantidades que la materialidad para los estados financieros tomados en su conjunto razonablemente se podría esperar que influyan en las decisiones económicas de los usuarios, el auditor también está requerido a determinar el(os) nivel(es) de materialidad a ser aplicado(s) a esas clases particulares de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones.

El material de aplicación ofrece los ejemplos de transacciones con partes relacionadas y remuneración de la administración como áreas en las cuales se puede necesitar reducir la materialidad. También proporciona ejemplos específicos de revelaciones clave en industrias particulares (tales como costos de investigación y desarrollo en la industria farmacéutica) y situaciones en los cuales la atención de los usuarios puede estar muy bien centrada en elementos revelados por separado, tales como cuando se incluyen los resultados de un negocio recientemente adquirido. Esta no tiene la intención de ser una lista exhaustiva.

Los ISA clarificados requieren la documentación de todos los niveles de materialidad, incluyendo el nivel general de materialidad.

¿El estándar me dice cómo valorar la materialidad?

Los ISA clarificados no le dicen al auditor cómo calcular la materialidad, pero ofrecen orientación útil sobre cómo el auditor puede hacerlo.

Los ISA también hacen referencia a la probabilidad de que la materialidad sea abordada en la estructura aplicable de información financiera. Aún en ausencia de tal referencia, ofrecen una definición funcional que puede ser usada por el auditor cuando considere la materialidad. Los ISA clarificadas dejan luego totalmente claro que la determinación que el auditor hace de la materialidad es asunto de juicio profesional, el cual no se puede reducir a una fórmula.

Los ISA clarificados, no obstante, se refieren al uso de comparaciones como el punto de partida en la determinación de la materialidad para los estados financieros tomados en su conjunto, en la extensión en que esto esté subordinado al requerimiento de aplicar el juicio profesional. Sin especificar ninguna comparación particular ofrece alguna orientación sobre los factores que se pueden tener en cuenta al establecer tales comparaciones. Tales factores incluyen:

- los elementos de los estados financieros tales como activos, pasivos, patrimonio, ingresos ordinarios o gastos;
- si hay elementos a los cuales los usuarios de los estados financieros prestarán atención, tales como utilidades, ingresos ordinarios o activos netos;
- la naturaleza de la entidad, dónde la entidad se encuentra en su ciclo de vida, y el entorno de industria y económico en el cual opera; para una entidad en desarrollo, por ejemplo, se tiene que prestar más atención a los ingresos ordinarios que a las utilidades;
- la estructura de propiedad de la entidad y la manera como se financia; si una entidad se financia únicamente con deuda más que con patrimonio, por ejemplo, los usuarios pueden centrarse en los activos y en los reclamos sobre ellos, más que en las utilidades reportadas; y
- la volatilidad relativa de la comparación.

¿El estándar recomienda comparaciones o porcentajes específicos?

El material de aplicación observa que los ejemplos de comparaciones que pueden ser apropiados, dependiendo de las circunstancias de la entidad, incluyen categorías de ingresos reportados tales como utilidad antes de impuestos, total de ingresos ordinarios, utilidad bruta y gastos totales, total de patrimonio o valor del activo neto. Los datos financieros ordinariamente incluyen los resultados financieros y las posiciones financieras de períodos anteriores, los resultados financieros y la posición financiera del período-hasta-la-fecha, y presupuestos o pronósticos para el período corriente, ajustados por los cambios importantes en las circunstancias de la entidad. El material de aplicación discute luego cómo pueden interactuar esos factores, dando un ejemplo en el cual la materialidad para los estados financieros tomados en su conjunto se basa en un porcentaje de la utilidad antes de impuestos a partir de las operaciones continuadas, pero luego las circunstancias dan origen a un cambio excepcional en las utilidades lo cual puede conducir a que el auditor concluya que la material es determinada de manera más apropiada usando la utilidad normalizada antes de impuestos a partir de las operaciones continuadas. El estándar ofrece una discusión bien matizada de las diversas consideraciones que el auditor puede tener en cuenta al determinar los puntos de partida apropiados, si bien de manera deliberada evita una metodología o un enfoque específico.

El material de aplicación aborda porcentajes apropiados que pueden ser aplicados. Comienza reiterando la necesidad del juicio profesional, resalta que lo que es apropiado depende de la comparación con la cual se esté aplicando el porcentaje, y luego da dos ejemplos, uno de los cuales es el cinco por ciento de la utilidad antes de impuesto a partir de las operaciones continuadas para una compañía de fabricación orientada a las utilidades. Por si alguien se perdió las numerosas referencias previas al juicio profesional, y para evitar la posibilidad de que el auditor (o los reguladores) pudieran equivocarse tomando tal ejemplo como el estándar de oro para la valoración de la materialidad, la orientación termina subrayando que, dependiendo de las circunstancias, se pueden considerar apropiados porcentajes más altos o más bajos.

En el Reino Unido, la APB Practice Note 26 *Guidance on Smaller Entity Audit Documentation* [Orientación sobre la documentación de la auditoría de la entidad más pequeña] da un ejemplo de cómo el auditor puede determinar la materialidad en la etapa de planeación y cómo puede ser documentada.

¿Necesito revisar mi valoración inicial de la materialidad?

Sí, hay el requerimiento para reconsiderar las valoraciones de la materialidad si el auditor se vuelve consciente de nueva información que habría cambiado la determinación si hubiera sido conocida en la etapa de planeación. El auditor tiene que revisar la materialidad si surge nueva información cuando la auditoría progrese, tal como cuando la utilidad actual o la rotación prueban ser sustancialmente diferentes en relación con las cifras inicialmente esperadas usadas para determinar la materialidad.

Si tal revisión resulta en un nivel más bajo de materialidad que el determinado inicialmente, el auditor tiene que considerar si es necesario revisar la materialidad de la ejecución, y por consiguiente si se requieren adicionales procedimientos de auditoría.

Sígame en Twitter: [@SAMantilla1](#)
