



# MOORE

CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

## PUBLICACIÓN POR EL IAASB DE UN DOCUMENTO PARA DEBATE SOBRE EL FRAUDE Y EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

El IAASB ha emitido un documento para el debate sobre el fraude y el principio de empresa en funcionamiento en la auditoría de los estados financieros.

El objetivo es el de analizar las diferencias entre la percepción de los usuarios sobre el papel que juega el auditor y la responsabilidad del mismo en una auditoría de estados financieros.

### ACTORES EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El documento comienza con una exposición del ecosistema de la información financiera, destacando la existencia de distintos actores implicados en la misma mediante la preparación, aprobación, auditoría, análisis y el uso de la información financiera que finalmente es proporcionada al mercado. Cada uno de estos actores juega un papel único y esencial que contribuye a la mejora de la calidad de la información financiera. El IAASB agrupa a estos actores de la siguiente manera:

#### La entidad y su dirección.

Son los responsables de preparar la información financiera y del sistema de control interno relacionado con la información financiera. En concreto, son responsables de la detección del fraude y de la evaluación de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

#### Los responsables de gobierno de la entidad y las Comisiones de auditoría encargadas de la supervisión del proceso de la información financiera.

Son responsables de trabajar junto con la dirección en la supervisión del establecimiento de controles apropiados contra el fraude y adoptar las medidas necesarias cuando se detecta un fraude.

Por otro lado, sus competencias incluyen la evaluación del modo en que la dirección es cuestionada por el auditor en relación con el riesgo de fraude, las estimaciones de la dirección y las hipótesis incluidas las relativas al principio de empresa en funcionamiento.

#### Los auditores externos.

Se encargan de auditar los estados financieros de la entidad, emitir un informe a los usuarios e informar sobre determinados aspectos a los responsables del gobierno de la entidad.

Es fundamental que cuestionen a la dirección en relación con el riesgo de fraude, las estimaciones que realiza la dirección y las hipótesis incluidas relativas al principio de empresa en funcionamiento.

#### Los reguladores, asociaciones de profesionales y los emisores de normas.

Estos actores tienen por misión establecer los requisitos regulatorios y emitir normas en el marco financiero. La interacción y comunicación entre los supervisores y los auditores es crítica para un funcionamiento eficaz del ecosistema de la información financiera.

#### Inversores, analistas, prestamistas, consumidores y otros grupos de interés.

Son los “consumidores finales” de la información financiera, los cuales realizan inversiones y toman decisiones de negocio basándose en la información financiera disponible en el mercado.

#### LA BRECHA DE EXPECTATIVAS DE LA AUDITORÍA

Aunque a primera instancia, las funciones de cada uno de estos grupos parecen definidas, varios fracasos y escándalos empresariales en todo el mundo han provocado un debate entre los reguladores, los responsables de las políticas públicas, los inversores, los auditores y otros agentes.



Si bien esos debates implican cuestionar las responsabilidades de los diferentes participantes en el ecosistema de información financiera, también han puesto de manifiesto cuestiones relacionadas con las expectativas sobre los auditores, incluyendo el papel y la responsabilidad del auditor en relación con el fraude y la empresa funcionamiento a la hora de realizar una auditoría de estados financieros.

El concepto de "**brecha de expectativas**" de auditoría ha existido durante décadas y se ha definido como la diferencia entre lo que los usuarios esperan de un auditor y de la auditoría de los estados financieros, y lo que realmente es una auditoría. La ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*) ha desglosado esta brecha en tres componentes:

- **Brecha del conocimiento:** diferencia entre lo que el público cree que hacen los auditores y lo que realmente hacen.
- **Brecha del desempeño:** Cuando los auditores no hacen lo que las normas de auditoría exigen debido a la complejidad de ciertas normas de auditoría (falta de claridad) o las diferencias de interpretación.
- **Brecha de la evolución:** la necesidad de evolución de determinadas áreas de auditoría que se ha generado por los avances tecnológicos, la demanda del público y la posibilidad de mejora en el proceso general de auditoría.

## FRAUDE

El fraude se describe en las normas de auditoría como *"un acto intencional de uno o más individuos entre la dirección, los encargados de la gestión, los empleados o terceros, que implica el uso del engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal"*.

El IAASB destaca que **la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude recae en los responsables de gobierno** de la entidad.

Por otro lado, **el auditor tiene la responsabilidad de obtener garantías razonables** de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de errores materiales, ya sean causados por fraude o por error.

Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, siempre existe el riesgo inevitable de que no se identifiquen algunos errores materiales en los estados financieros, aunque la auditoría se planifique y realice adecuadamente de conformidad con las NIA. Existe una amplia divergencia en las opiniones sobre la responsabilidad del auditor con respecto al fraude, no obstante, existe una visión generalizada que apoya la idea de que las responsabilidades del auditor deben ampliarse para detectar mejor el fraude así como la

imperante necesidad de desarrollar nuevas medidas en relación con el fraude que satisfagan las expectativas cambiantes del público actual

Para cubrir estas necesidades, el IAASB analiza en el documento publicado determinados aspectos en los que se puede reforzar el papel del auditor en relación con el fraude:

### La utilización de un análisis forense.

Para reducir la "brecha de evolución", aumentar la exigencia del empleo en la auditoría de especialistas forenses o, como alternativa, que se refuerce la formación de los auditores en estas materias a través de las actividades de formación continuada que obligatoriamente deben realizar anualmente.

### Atención adicional al fraude no material

Si bien el auditor no está obligado a diseñar y realizar procedimientos específicos con respecto a errores encontrados que no sean materiales, cualquier error relacionado con el fraude puede ser indicativo de un problema mayor. Además, los fraudes que no son materiales pero que se repiten durante largos períodos de tiempo pueden convertirse en materiales (cuantitativa o cualitativamente) en un futuro. Si el auditor identifica un error, ya sea material o no, y tiene razones para creer que es, o puede ser, el resultado de fraude, y que la dirección está involucrada, el auditor debe reevaluar sus estimaciones originales con respecto a los riesgos materiales

Los fraudes inmateriales identificados son cada vez más frecuentes, por lo que el IAASB propone debatir sobre la necesidad de ampliar los procedimientos en estos casos.

Estas medidas van enfocadas a cubrir la "*brecha de evolución*".

### Definir responsabilidades del auditor ante el fraude cometido por terceros

En la línea del párrafo anterior el IAASB está interesado en debatir sobre si se hace suficiente hincapié en las responsabilidades del auditor en torno al fraude relacionado con terceros, así como recibir información sobre la función del auditor en relación con el fraude de terceros que no dé lugar a una inexactitud material de los estados financieros pero que pueda tener un efecto gravemente negativo en la entidad (por ejemplo, ataques de ciberdelincuencia).

### Mejora de los procedimientos de control de calidad

Se propone analizar perspectivas sobre si en las auditorías de los estados financieros de las entidades que cotizan en bolsa deben considerarse procedimientos adicionales sobre la evaluación del

control de calidad específico respecto a las responsabilidades del equipo del encargo respecto al fraude.

Adoptando medidas en esta área se cubriría tanto la “brecha de evolución” como la de “desempeño”.

### **PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO**

De acuerdo al principio de contabilidad de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan partiendo del supuesto de que la entidad continuará sus operaciones en el futuro previsible.

Al igual que en la evaluación y detección del fraude, la Entidad también ostenta cierta responsabilidad sobre la evaluación y análisis del principio de funcionamiento de la empresa. De esta manera, se ve en la obligación de proporcionar cierta información y realizar las declaraciones correspondientes que acrediten la situación de la empresa.

La responsabilidad del auditor en esta materia será la de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados financieros.

El IAASB señala cómo los efectos de las limitaciones inherentes a la capacidad de identificar errores materiales se ven claramente aumentados cuando se trata de acontecimientos o condiciones futuras que pueden provocar que una entidad deje de estar en funcionamiento. Por tanto, el auditor no puede predecir tales eventos o condiciones futuras y en consecuencia, la ausencia de toda referencia a una incertidumbre material sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha en el Informe de Auditoría no puede ser considerado como una garantía en cuanto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento.

Los fracasos empresariales de grandes empresas han desencadenado críticas a los auditores y el planteamiento de preguntas sobre cuánto deberían ser capaces de detectar, a partir de sus procedimientos de auditoría, en relación con el principio de empresa en funcionamiento. Esto ha dado lugar a varios puntos de vista para lo que el IAASB plantea los siguientes aspectos a debatir:

### **Periodo para la valoración de empresa en funcionamiento**

Se plantea la conveniencia de extender el periodo actual de 12 meses para la valoración de hechos que puedan afectar a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, tanto para la empresa como para el auditor.

El objetivo en este caso será cubrir la “brecha de evolución”.

### **Otros conceptos de recuperación de la empresa**

En algunas jurisdicciones se exige a la dirección que informe sobre otros conceptos de la capacidad de recuperación de la empresa. Es el caso de UK, donde en determinadas entidades tienen la obligación de reportar sobre la viabilidad a largo plazo de la entidad. En esta misma línea, encontramos entidades en Australia donde se requiere una declaración de solvencia. Los auditores deben realizar procedimientos sobre dicha información para identificar si existe una incoherencia material entre los conocimientos que el auditor ha adquirido durante la auditoría.

El IAASB plantea la posible necesidad de hacer cambios con respecto a ampliar la información sobre otros conceptos vinculados a la posible recuperación de la empresa.

El objetivo sería cubrir tanto la “brecha de conocimiento” como la de “evolución”.

### **Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento**

Se pretende aclarar el concepto de incertidumbre material estrechando la brecha de conocimiento mediante una definición más consistente que ayude a la interpretación de dicho concepto.

Además, el IAASB tiene interés en conocer las perspectivas sobre si el concepto de incertidumbre material en las normas de auditoría y los requisitos relacionados con ella están suficientemente alineados con los requisitos de las normas internacionales de contabilidad.

### **APLICACIÓN DEL DOCUMENTO A LA ACTUALIDAD**

La situación actual generada por la pandemia de la COVID-19 y sus consecuencias económicas, afectará notablemente al proceso de preparación de información financiera.

El conjunto de normas de auditoría aplicables en España permite a los auditores verificar los estados financieros incluso en un estado de elevada incertidumbre económica como sería el actual. Se requiere que el auditor tenga en cuenta el escepticismo profesional en la planificación y desarrollo de la auditoría, poniendo especial énfasis en el conocimiento de la entidad y el entorno cambiante en el que la entidad opera. Por tanto, la aplicación de las **NIA-ES 240 (Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude)** y **NIA-ES 570 (Empresa en funcionamiento)** adquiere especial importancia.

Serán igualmente relevantes la **NIA-ES 315** y la **NIA 330** que permitirán identificar y valorar los riesgos de incorrección material y responder adecuadamente a dichos riesgos atendiendo a las singularidades que se han producido durante la pandemia, así como la **NIA-ES 540** sobre estimaciones contables, ya que, el grado de incertidumbre de las estimaciones contables se ha incrementado debido a la situación económica generada por el COVID-19.

Se puede consultar el documento completo publicado por el IAASB en este [enlace](#).

