

## **FRAUDE Y EMPRESA EN MARCHA EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS:**

Explorando las diferencias entre las percepciones del público sobre el papel del auditor y las responsabilidades del auditor en una auditoría de estados financieros

### **DOCUMENTO PARA DISCUSIÓN**

**VENCIMIENTO DE COMENTARIOS: 12 DE ENERO DE 2021**

La Junta de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB) es un organismo global independiente de establecimiento de normas que sirve al interés público al establecer normas internacionales de alta calidad que son generalmente aceptadas en todo el mundo.

El IAASB sigue un proceso riguroso en el desarrollo de sus estándares, que involucra la participación de múltiples partes interesadas, incluido el Grupo Asesor Consultivo del IAASB, los comités relevantes de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) y las organizaciones de contabilidad profesional, organismos reguladores y de supervisión, firmas, estándares nacionales organizadores (NSS), agencias gubernamentales, inversores, preparadores y público en general.

Para obtener información sobre derechos de autor, marcas comerciales y permisos, consulte la página 34.

### **SOLICITUD DE ENTRADA**

Este documento de discusión fue desarrollado por el personal del International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®). Se solicitan comentarios antes del 12 de enero de 2021.

Se solicita a los interrogados que envíen sus comentarios electrónicamente a través del sitio web de IAASB, utilizando el enlace "Enviar un comentario". Los usuarios nuevos deben registrarse para utilizar esta función. Todos los comentarios se considerarán un asunto de registro público y, en última instancia, se publicarán en el sitio web del IAASB.

Esta publicación puede descargarse del sitio web del IAASB: <http://www.iaasb.org>.

## CONTENIDO

### Contenido

PALABRAS DEL PRESIDENTE DEL IAASB .....	3
INTRODUCCIÓN.....	4
Propósito de este documento de discusión .....	4
Otras actividades de IAASB relacionadas con nuestros proyectos sobre fraude y empresa en marcha en una auditoría de estados financieros .....	4
Próximos pasos .....	4
PREGUNTAS PARA LOS INTERROGADOS .....	4
FUNDAMENTOS.....	7
La influencia del ecosistema de información financiera.....	7
El panorama financiero actual .....	7
La "brecha de expectativas" de la auditoría.....	9
Propósito de una auditoría de estados financieros.....	9
Descripción de la "brecha de expectativas" de la auditoría.....	9
Dependencias clave de otros en el ecosistema de información financiera.....	12
La administración y los encargados del gobierno corporativo.....	12
Emisores de normas contables.....	13
Reguladores y órganos de supervisión de auditoría.....	14
I.    FRAUDE .....	15
Aumentar el uso de especialistas forenses u otros especialistas pertinentes (brecha de evolución).....	16
Enfoque adicional sobre el fraude no material (brecha de evolución).....	17
Responsabilidades del auditor con respecto al fraude de terceros (brecha de evolución).....	18
Requisitos de control de calidad mejorados – (brecha de rendimiento y evolución).....	18
II.   EMPRESA EN MARCHA .....	20
Período de tiempo para las evaluaciones de empresa en marcha (brecha de evolución).....	21
Empresa en marcha y otros conceptos de resiliencia (brecha de conocimiento y evolución).....	22
Incertidumbre material relacionada con la empresa en marcha (brecha de rendimiento y conocimientos).....	23
III.  OTROS ASUNTOS RELEVANTES TANTO PARA EL FRAUDE COMO PARA LA EMPRESA EN MARCHA ...	24
Escepticismo profesional.....	24
Más transparencia relevante para el fraude y la empresa en marcha.....	26
IV.   APÉNDICE A.....	28
Otras actividades del IAASB relacionadas con el fraude y la empresa en marcha.....	28
V.    APÉNDICE B.....	29
Ejemplos ilustrativos de cómo hacer posibles cambios.....	29

## **PALABRAS DEL PRESIDENTE DEL IAASB**

Servir al interés público es fundamental para la misión del IAASB. Nuestras nuevas iniciativas para abordar problemas y desafíos relacionados con el fraude y la empresa en marcha en las auditorías de estados financieros responden a las importantes preguntas que surgen con respecto al papel de los auditores en estas áreas. Muchas de las consultas regulatorias que se han convertido en algo común después de los colapsos corporativos resaltan de manera rutinaria la importancia de considerar qué más pueden hacer los auditores sobre estos dos temas.

El debate es oportuno y vital para aumentar la confianza en los informes externos.

El estallido de la pandemia COVID-19 ha aumentado el enfoque en el fraude y la empresa en marcha. Los entornos de control de muchas empresas se han visto afectados y es posible que no sean lo que eran antes. Además, la naturaleza de la evidencia que se obtiene ha cambiado significativamente, todo lo cual cambia los perfiles de riesgo de muchas auditorías, particularmente en relación con el fraude.

La incertidumbre creada por la pandemia también desafiará la capacidad del auditor para realizar las evaluaciones de empresa en marcha realizadas por la administración.

Nuestro trabajo para identificar los desafíos, problemas y respuestas apropiadas relacionados con el negocio en marcha y el fraude tocará muchos aspectos. **Un aspecto común tanto del fraude como de la empresa en marcha que se destaca continuamente se relaciona con la brecha de expectativas.** Reconocemos que no podemos reducir la brecha de expectativas por sí solos, pero creemos que este documento de discusión es el primer paso estructurado para comprender mejor cómo los estándares pueden reducir significativamente esa brecha. Otros también deberán considerar qué papel tienen en la reducción de la brecha para que haya un ecosistema de informes financieros que funcione mejor.

**Las empresas, los encargados de su gobierno, los inversionistas, los reguladores y otros grupos de interés tienen un papel importante en la mejora de los informes externos en relación con el fraude y la empresa en marcha.** Las respectivas responsabilidades de los distintos grupos de interés se apoyan y refuerzan mutuamente. Nuestro enfoque específico está en las responsabilidades del auditor y si deben ampliarse con respecto a estos temas en el contexto de una auditoría de estados financieros. También consideraremos si tales responsabilidades mejoradas son necesarias en todas las auditorías, o solo en algunas circunstancias. Nuestros esfuerzos necesariamente requerirán que trabajemos con otros en el ecosistema de informes financieros, porque la efectividad de cualquier cambio potencial puede depender en parte de las acciones de otras partes interesadas. Nos gustaría comprender las muchas perspectivas sobre estos asuntos para poder tomar decisiones informadas sobre posibles cambios en los estándares.

Aunque no se trata específicamente en este documento de discusión, también somos conscientes del impacto de la tecnología en la forma en que se cometen los fraudes. Tenemos otros esfuerzos focalizados en este aspecto, así como otras áreas específicas que se nos han destacado a través de varios canales, que se describen en el Apéndice A.

Seguimos comprometidos a seguir explorando y progresando activamente nuestro pensamiento en relación con el fraude y la empresa en marcha en las auditorías de los estados financieros. Deseo enfatizar la importancia de recibir aportes de todas nuestras partes interesadas y espero con interés sus respuestas a las preguntas y cuestiones planteadas en este documento de discusión.

Presidente de IAASB

## INTRODUCCIÓN

### Propósito de este documento de discusión

El propósito de este documento de discusión es recopilar perspectivas de todos nuestros grupos de interés sobre el papel del auditor en relación con el fraude y la empresa en marcha en una auditoría de estados financieros, y obtener información sobre asuntos sobre si nuestras normas se relacionan con el fraude y la empresa en marcha siguen siendo aptas para su propósito en el entorno actual.

La información recopilada nos ayudará a tomar decisiones informadas sobre posibles acciones futuras; tenemos la mente abierta en cuanto a cómo podríamos contribuir a reducir la brecha de expectativas, teniendo en cuenta nuestro papel como emisores de estándares, la proporcionalidad de cualquier propuesta y el objetivo de una auditoría de estados financieros.

Hemos establecido ciertos asuntos para su consideración que se nos han planteado a través de foros de retroalimentación o investigación, pero no nos comprometemos con ninguna acción específica en esta etapa; las decisiones se tomarán una vez que tengamos una visión informada sobre los problemas que necesitamos dirección y han considerado la forma más adecuada de abordarlos.

Aunque el enfoque principal de este documento de discusión está en asuntos que son relevantes para el mandato del IAASB (es decir, establecimiento de estándares de auditoría y actividades relacionadas), alentamos a todos los participantes en el ecosistema de información financiera a evaluar los cambios necesarios que cada parte interesada necesita implementar si colectivamente deben tener éxito en reducir la brecha de expectativas.

### Otras actividades de IAASB relacionadas con nuestros proyectos sobre fraude y empresa en marcha en una auditoría de estados financieros

Este documento de discusión se enfoca específicamente en la brecha de expectativas, pero este es solo un aspecto de nuestras actividades planificadas sobre los temas de fraude y empresa en marcha en una auditoría de estados financieros. Como parte de nuestros esfuerzos de recopilación de información, también estamos llevando a cabo otras actividades de investigación y revelación específicas para informar aún más cualquier decisión sobre el establecimiento de estándares futuros u otros esfuerzos de nuestra parte. El Apéndice A presenta más detalles sobre otros esfuerzos diferentes realizados hasta la fecha.

### Próximos pasos

El IAASB invita a todas las partes interesadas a responder a este documento de discusión, incluidos los inversores y otros usuarios de los estados financieros, los encargados del gobierno de las entidades, los preparadores de los estados financieros, los emisores de normas nacionales, las organizaciones profesionales de contabilidad, los académicos, los reguladores y los organismos de supervisión de auditoría, auditores y firmas de auditoría, y otros interesados. Las preguntas se establecen en las páginas 6 y 7.

*“Reconocemos que con las expectativas cambiantes de las partes interesadas, el statu quo no es sostenible y existe la necesidad de revisar urgentemente y construir un nuevo consenso en torno al papel del auditor y el alcance y expectativas de una auditoría, de lo contrario, tales brechas de expectativas continuarán socavando el valor percibido de una auditoría. Dicho esto, sin embargo, los costos que surgen de cualquier ampliación del alcance y las expectativas de una auditoría deben equilibrarse con los beneficios para las partes interesadas”. - Instituto de Contadores Públicos de Singapur (ISCA), respuesta de junio de 2019 a la estrategia y el plan de trabajo de IAASB*

## PREGUNTAS PARA LOS INTERROGADOS

**Las preguntas para los interrogados se detallan a continuación.** Los interrogados pueden optar por responder todas o solo algunas de las preguntas; todas las aportaciones son bienvenidas. Además, a lo largo de este documento de discusión se detallan asuntos específicos en los que el IAASB está interesado en obtener las perspectivas de las partes interesadas (estos se han resaltado como... “El IAASB está interesado en las perspectivas...”). Los interrogados tal vez deseen comentar sobre esos asuntos.

**Proporcionalidad:** si bien reconocemos que no se puede medir con precisión, cada una de las preguntas establecidas en estas páginas debe considerarse en el contexto de los beneficios que se brindarán en el interés público, comparándolos con el costo para las diversas partes interesadas de implementar las acciones sugeridas (ya que las acciones adicionales probablemente involucrarán mayores recursos).

### 1. Con respecto a la brecha de expectativas (ver Sección I):

- a) *¿Cuál cree que es la causa principal de la brecha de expectativas relacionada con el fraude y la empresa en marcha en una auditoría de estados financieros?*
- b) *En su opinión, ¿qué podrían hacer el IAASB y/u otros (especifique) para reducir la brecha de expectativas relacionada con el fraude y la empresa en marcha en una auditoría de estados financieros?*

### 2. Este documento establece los requisitos actuales del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, y algunos de los problemas y desafíos que se han planteado con respecto a esto (véanse las Secciones II y IV). En su opinión:

- a) *¿Debería el auditor tener requisitos mejorados o más con respecto al fraude en una auditoría de estados financieros? Si es así, ¿en qué áreas?*
- b) *¿Se necesitan procedimientos mejorados solo para determinadas entidades o en circunstancias específicas?<sup>1</sup> En caso afirmativo:*
  - (i) *¿Para qué tipos de entidades o en qué circunstancias?*
  - (ii) *¿Qué mejoras se necesitan?*
  - (iii) *¿Deben realizarse estos cambios dentro de las NIA o fuera del alcance de una auditoría (por ejemplo, un trabajo diferente)? Por favor explique su respuesta.*
- c) *¿El requerir una "mentalidad suspicaz" contribuiría a mejorar la identificación del fraude al planificar y realizar la auditoría? ¿Por qué sí o por qué no<sup>2</sup>*
  - (i) *¿Debería el IAASB mejorar las consideraciones del auditor en torno al fraude para incluir una "mentalidad suspicaz"? En caso afirmativo, ¿para todas las auditorías o solo en algunas circunstancias?*
- d) *¿Cree que se necesita más transparencia sobre el trabajo del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros? En caso afirmativo, ¿qué información adicional se necesita y cómo debería comunicarse esta información (por ejemplo, en comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo, en el informe de auditoría, etc.)?*

### 3. Este documento establece los requisitos actuales del auditor en relación con la empresa en marcha en una auditoría de estados financieros, y algunos de los problemas y desafíos que se han planteado con respecto a esto (véanse las Secciones III y IV). En tu opinión:

- a) *¿Debería el auditor tener requisitos mejorados o más con respecto al negocio en marcha en una auditoría de estados financieros? Si es así, ¿en qué áreas?*
- b) *¿Se necesitan procedimientos mejorados solo para determinadas entidades o en circunstancias específicas? 1 En caso afirmativo:*
  - (i) *¿Para qué tipos de entidades o en qué circunstancias?*
  - (ii) *¿Qué mejoras se necesitan?*

<sup>1</sup> El Apéndice B ilustra las posibles formas alternativas en que los procedimientos mejorados propuestos pueden incorporarse a las normas, es decir, para todas las auditorías o solo en circunstancias específicas, o realizarse como parte de la auditoría o como un trabajo separado además de la auditoría. Los interrogados pueden consultar el Apéndice B para comprender mejor los ejemplos de algunas de las posibles opciones de respuesta.

<sup>2</sup> Consulte la sección titulada Escepticismo profesional en la Sección IV que introduce la noción de una "mentalidad suspicaz" si las circunstancias lo requieren.

- (iii) *¿Deben realizarse estos cambios dentro de las NIA o fuera del alcance de una auditoría (por ejemplo, un trabajo diferente)? Por favor explique su respuesta.*
- c) *¿Cree que se necesita más transparencia?*
- (i) *¿Sobre el trabajo del auditor en relación con la empresa en marcha en una auditoría de estados financieros? En caso afirmativo, ¿qué información adicional se necesita y cómo debe comunicarse esta información (por ejemplo, en comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo, en el informe de auditoría, etc.)?*
- (ii) *¿Sobre empresa en marcha, fuera del trabajo del auditor relacionado con empresa en marcha? En caso afirmativo, ¿qué información adicional debería proporcionarse, dónde se debe proporcionar esta información y qué medidas se requieren para ponerlo en práctica?*
4. *¿Hay otros asuntos que el IAASB debería considerar a medida que avanza en su trabajo sobre fraude y empresa en marcha en una auditoría de estados financieros?*

## FUNDAMENTOS

### La influencia del ecosistema de información financiera

**El 'ecosistema de informes financieros' incluye a aquellos involucrados en la preparación, aprobación, auditoría, análisis y uso de informes financieros. Cada participante de este ecosistema juega un papel único y esencial que contribuye a la elaboración de informes financieros de alta calidad.**

Mantener informes financieros de alta calidad requiere que todas las partes del ecosistema de informes financieros interactúen y se conecten, ya sea formal o informalmente, para influir en el resultado general, así como en cómo funciona el ecosistema.

En los últimos años, amplificada por fallas corporativas de alto perfil o reformulaciones contables importantes que causan titulares de noticias impactantes en todo el mundo, la confianza en el ecosistema de informes financieros se ha erosionado. Se necesitan medidas correctivas en todas las partes del ecosistema de información financiera para abordar esta crisis de confianza en la información financiera.

Este documento de discusión es un paso importante de los esfuerzos del IAASB para desempeñar su papel hacia la comprensión de los problemas de interés público más importantes que se han identificado en relación con las auditorías de los estados financieros y responder según sea necesario.

En términos generales, muchos interrogados continúan cuestionando el papel del auditor con respecto al fraude y al negocio en marcha. Lo más notable es el énfasis en una "brecha de expectativas" continua, o en términos generales, una diferencia entre lo que los usuarios esperan del auditor y la auditoría de los estados financieros, y la realidad de lo que es una auditoría. Independientemente de las limitaciones inherentes de una auditoría, la brecha de expectativas, que se intensifica cuando las empresas colapsan sin señales de advertencia, es un elemento que resta valor a la confianza del público en el sistema de información financiera.

El IAASB está comprometido a explorar cómo podemos contribuir a reducir la brecha de expectativas, pero no podemos resolver solos este problema. En este documento de discusión nos referimos a otros en el ecosistema de informes financieros como relevantes, pero se necesitarán esfuerzos de todos los participantes del ecosistema de informes financieros para lograr un cambio significativo y mejorar la transparencia financiera.

### Funciones en el ecosistema de informes financieros:

<b>La Entidad y su administración (preparadores):</b>	Prepara los estados financieros de acuerdo con un marco de información financiera, también es responsable del control interno relacionado con los estados financieros.
<b>Las Juntas y comités de auditoría:</b>	Los encargados del gobierno son responsables de supervisar la dirección estratégica y las obligaciones relacionadas con la rendición de cuentas, incluida la información financiera de la entidad.
<b>Los revisores fiscales y contadores que prestan servicios de aseguramiento:</b>	Evalúan los estados financieros de la empresa (y en ocasiones los controles internos) de acuerdo con las normas profesionales, informan a los usuarios de los estados financieros y ciertos asuntos a los encargados del gobierno de la entidad.
<b>El gobierno, los reguladores, los organismos profesionales y emisores de normas:</b>	Establecen y hacen cumplir las obligaciones legales y de otro tipo, los requisitos regulatorios y emiten normas de contabilidad y auditoría.
<b>Los Inversores, analistas, prestamistas, consumidores, público y otras partes interesadas (usuarios de estados financieros):</b>	Toman decisiones comerciales y de inversión basadas en la información financiera disponible

### El panorama financiero actual

Una serie de fracasos y escándalos corporativos en todo el mundo han provocado un debate entre reguladores, responsables de políticas públicas, inversores, auditores y otros. Si bien esos debates implican cuestionar las responsabilidades de los diferentes participantes en el ecosistema de información financiera, también han resaltado cuestiones en relación con las expectativas de los auditores, incluido el papel y la responsabilidad del auditor con respecto al fraude y la empresa en marcha en una auditoría de estados financieros. Algunos ejemplos incluyen:

<b>Toshiba Corporation (2015), Japón:</b>	Sobreestimó las ganancias operativas en más de \$ 1.2 mil millones en un escándalo que comenzó en 2008 y duró 7 años.
<b>Steinhoff International Holdings NV (2017), Sudáfrica:</b>	Una investigación de fraude descubrió miles de millones de dólares en transacciones ficticias / irregulares.
<b>Carillion (2018), Reino Unido:</b>	El colapso de la empresa dejó 2.000 millones de libras esterlinas adeudadas a sus proveedores y 2.600 millones de libras esterlinas en obligaciones de pensiones.
<b>Luckin Coffee (2019), China:</b>	Infló las ventas de forma fraudulenta en 2.100 millones de yuanes (más de 300 millones de dólares), lo que provocó que la empresa fuera excluida de la bolsa estadounidense Nasdaq.
<b>Wirecard (2020), Alemania:</b>	Se declaró en insolvencia después de admitir que es probable que no existieran aproximadamente 2.600 millones de dólares en activos en el balance de la empresa.

Se han lanzado múltiples iniciativas en todo el mundo para explorar, entre otras cosas, los temas de fraude y empresa en marcha. Las iniciativas de alto perfil más pertinentes en las que se han destacado estos temas incluyen:

**En el Reino Unido:** en diciembre de 2018, Sir John Kingman publicó el informe y las recomendaciones derivadas de su revisión del Financial Reporting Council (FRC), "Independent Review of the Financial Reporting Council" (Ver: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/767387/frc-independent-review-final-report.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/767387/frc-independent-review-final-report.pdf)), en este informe se recomendó encarecidamente que el trabajo independiente debería hacerse para explorar los problemas que surgen de la "brecha de expectativas de auditoría" (que se describe en la siguiente sección). Posteriormente, en diciembre de 2019, Sir Donald Brydon completó una revisión de la calidad y eficacia de la auditoría en el Reino Unido, que incluyó recomendaciones para mejoras relacionadas con el fraude y la empresa en marcha (el "Informe Brydon", (Ver: [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/852960/brydon-review-final-report.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/852960/brydon-review-final-report.pdf)))

**En Australia:** el Informe provisional de febrero de 2020 del Comité Parlamentario Conjunto sobre Corporaciones y Servicios Financieros sobre la Regulación de Auditoría en Australia recomendó una revisión formal sobre la suficiencia y eficacia de los requisitos de presentación de informes relacionados con la prevención e identificación del fraude y la evaluación de la empresa en marcha. (Ver: [https://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/committees/reportjnt/024330/toc\\_pdf/RegulationofAuditinginAustralia.pdf;fileType=application%2Fpdf](https://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/committees/reportjnt/024330/toc_pdf/RegulationofAuditinginAustralia.pdf;fileType=application%2Fpdf))

**En Canadá:** en 2019, a la luz de las fallas corporativas globales, la Junta Canadiense de Responsabilidad Pública (CPAB) lanzó una Revisión Temática de Fraude (Ver: [https://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/committees/reportjnt/024330/toc\\_pdf/RegulationofAuditinginAustralia.pdf;fileType=application%2Fpdf](https://parlinfo.aph.gov.au/parlInfo/download/committees/reportjnt/024330/toc_pdf/RegulationofAuditinginAustralia.pdf;fileType=application%2Fpdf)) para evaluar cómo los auditores en Canadá están cumpliendo con el estándar de auditoría relevante para el fraude y explorar qué acciones pueden tomar todas las partes interesadas relevantes para prevenir y detectar mejor el fraude corporativo. También en 2019, la CPAB lanzó un Proyecto de empresa en marcha para mejorar su comprensión de cómo los auditores enfocan su trabajo para revisar la evaluación de la administración del riesgo de empresa en marcha y explorar qué más pueden hacer las empresas, los comités de auditoría, los auditores y otros para informar mejor a las partes interesadas relevantes cuando las empresas enfrentan condiciones financieras desafiantes que pueden conducir a fallas comerciales inesperadas. (Ver: [https://www.cpab-ccrc.ca/docs/default-source/thought-leadership-publications/2020-going-concern-project-en.pdf?sfvrsn=806776d3\\_20](https://www.cpab-ccrc.ca/docs/default-source/thought-leadership-publications/2020-going-concern-project-en.pdf?sfvrsn=806776d3_20))

Además, los emisores de normas nacionales en ciertas jurisdicciones han completado proyectos sobre estos temas en respuesta a fallas corporativas o escándalos de fraude bien publicitados, que incluyen:

*En Japón, el Consejo de Contabilidad Empresarial estableció una nueva norma en 2013 titulada "Norma para abordar los riesgos de fraude en una auditoría" que se aplicará a las auditorías de empresas que cotizan en bolsa (Ver: <https://jicpa.or.jp/english/accounting/system/pdf/20130326.pdf>) Esta nueva norma aclara los procedimientos de auditoría relacionados con el fraude, requiere un desempeño más cauteloso de los procedimientos de auditoría en ciertas circunstancias, particularmente cuando el auditor ha determinado que existe cualquier sospecha de una incorrección material debida a fraude, y establece consideraciones de control de calidad adicionales.*

*Hasta la fecha no se ha realizado un análisis directo de la efectividad de los cambios en Japón. Sin embargo, los Contadores Públicos Certificados y la Junta de Supervisión de Auditoría realizan inspecciones externas y sus hallazgos de inspección incluyen asuntos relacionados con la nueva norma. Por lo tanto, hay quienes opinan que los cambios han aclarado lo que se debe hacer cuando se sospecha un fraude y creen que los procedimientos más sólidos en estos casos han contribuido a auditorías de mayor calidad.*

*En el Reino Unido: en septiembre de 2019, la FRC emitió una norma revisada de empresa en marcha con requisitos de auditoría reforzados, particularmente en torno a la evaluación del auditor de la evaluación de la administración de empresa en marcha, escepticismo profesional y requisitos de información de auditoría más sólidos. (Ver: <https://www.frc.org.uk/getattachment/13b19e6c-4d2c-425e-84f9-da8b6c1a19c9/ISA-UK-570-revised-September-2019-Full-Covers.pdf>).*

## **La "brecha de expectativas" de la auditoría**

El concepto de una "brecha de expectativas" de auditoría ha existido durante décadas y se ha definido y descrito de varias maneras. Las siguientes dos secciones proporcionan una descripción general del propósito de una auditoría de estados financieros tal como se entiende actualmente de acuerdo con las normas de auditoría, y una descripción de la "brecha de expectativas" de auditoría para los propósitos de este documento de discusión.

### **Propósito de una auditoría de estados financieros**

El propósito de una auditoría de estados financieros, como se describe actualmente en las normas de auditoría, es mejorar el grado de confianza de los usuarios previstos en los estados financieros. Esto se logra mediante la expresión de la opinión de un auditor sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con un marco de información financiera aplicable. Como base para la opinión del auditor, las normas de auditoría requieren que el auditor obtenga una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están libres de incorrección material, debida a fraude o error.<sup>3</sup>

*"La seguridad razonable no es un nivel absoluto de seguridad, porque existen limitaciones inherentes a una auditoría que dan como resultado que la mayor parte de la evidencia de auditoría sobre la que el auditor extrae conclusiones y basa la opinión del auditor es más persuasiva que concluyente". - Norma Internacional de Auditoría (NIA) 200, párrafo 5*

### **Juicio profesional y escepticismo profesional**

Las normas de auditoría requieren que el auditor ejerza su juicio profesional y mantenga un escepticismo profesional a lo largo de la planificación y ejecución de la auditoría.<sup>4</sup> Estos conceptos son particularmente relevantes para el fraude y la empresa en marcha en una auditoría de estados financieros (ver la sección posterior titulada "Escepticismo profesional" donde este concepto se analiza más a fondo).

### **Descripción de la "brecha de expectativas" de la auditoría**

<sup>3</sup> NIA 200, párrafos 3 y 5

<sup>4</sup> NIA 200, párrafo 7

Como ya se mencionó, la brecha de expectativas, en términos generales, es la diferencia entre lo que los usuarios esperan del auditor y la auditoría de estados financieros, y la realidad de lo que es una auditoría. Esto se desglosa aún más en una publicación de mayo de 2019 de la Asociación de Contadores Certificados (ACCA) titulada "Cerrar la brecha de expectativas en la auditoría", que describe tres componentes de la brecha de expectativas: la "brecha de conocimiento", la "brecha de rendimiento o desempeño", "Y la "brecha de evolución", que se describe en el diagrama siguiente. (Ver: <https://www.accaglobal.com/in/en/professional-insights/global-profession/expectation-gap.html>)

## AUDITORÍA "BRECHA DE EXPECTATIVAS"

### "BRECHA DE CONOCIMIENTOS"

- La diferencia entre lo que el público piensa que hacen los auditores y lo que realmente hacen los auditores. Esto reconoce que el público puede malinterpretar el papel de los auditores y los requisitos de las normas de auditoría.

### "BRECHA DE RENDIMIENTO"

- Donde los auditores no hacen lo que requieren las normas o regulaciones de auditoría debido a la complejidad de ciertas normas de auditoría (es decir, requisitos poco claros) o diferencias en la interpretación de las normas de auditoría o los requisitos reglamentarios entre los profesionales y los reguladores. \*

### "BRECHA DE EVOLUCIÓN"

- Áreas de la auditoría en las que es necesario evolucionar, teniendo en cuenta la demanda del público en general, los avances tecnológicos y cómo se podría mejorar el proceso general de auditoría para agregar más valor.

*\* El documento ACCA mencionado anteriormente describe la brecha de rendimiento o desempeño y también incluye áreas en las que hay claridad en los requisitos, pero los auditores no cumplen con lo que requieren las normas o regulaciones, por ejemplo, como resultado de un enfoque insuficiente en la calidad de la auditoría. Otros consideran que, si bien es importante para el interés público, esto no es parte de la brecha de expectativas porque los requisitos eran claros, sino que se trata de un desglose en la aplicación de los requisitos por parte del auditor. Para los propósitos de este documento de discusión, los asuntos relacionados con la brecha de rendimiento o desempeño se enfocan principalmente en áreas donde los auditores no hacen lo que se requiere porque los requisitos no son claros o dejan lugar a malas interpretaciones.*

Se ha hecho referencia a varios otros términos y elementos de la brecha de expectativas en la información disponible públicamente. Por ejemplo, una "brecha interpretativa" se ocupa de la interpretación de lo que requieren las normas de auditoría existentes y lo que realmente requieren que los auditores hagan o comuniquen al usuario sobre el proceso o los resultados de la auditoría. Las partes interesadas y los participantes del mercado pueden tener diferentes interpretaciones sobre los requisitos existentes y la seguridad que transmite el informe de auditoría y, como resultado, pueden esperar más de lo que realmente se requiere. Además, algunos informes académicos se refieren a una "brecha de razonabilidad", es decir, una brecha entre las expectativas públicas de los auditores y lo que los auditores son razonablemente capaces de entregar (y por lo tanto, lo que pueden requerir los estándares de auditoría dadas las limitaciones inherentes de las auditorías).

Otro aspecto de la brecha de expectativas al que se ha hecho referencia es la "brecha en retrospectiva". Se dice que existe un sesgo retrospectivo cuando los individuos sobreestiman el grado en el que un resultado podría haberse anticipado antes de que ocurriera. Por lo tanto, puede haber una brecha entre lo que las partes interesadas esperan de los auditores antes de un evento negativo y después de que ocurra ese evento.

Además, en algunos artículos o publicaciones periódicas, la "brecha de conocimiento" descrita anteriormente se denomina "brecha de información". "Brecha de entrega" es un término que también se ha utilizado para describir la "brecha de desempeño".

Aunque estos y otros términos se han utilizado para describir aspectos de la brecha de expectativas, este documento de discusión se centra en los tres términos descritos en el diagrama anterior que conforman la brecha de expectativas de auditoría: la brecha de conocimiento, la brecha del rendimiento desempeño y la brecha de evolución ya que estas descripciones facilitan mejor la exploración de áreas que son más relevantes para el trabajo del IAASB.

La siguiente tabla describe ejemplos de asuntos que contribuyen a cada componente de la brecha de expectativas de auditoría, recopilados de varias fuentes en nuestras actividades de recopilación de información e investigación. La tabla distingue entre aquellos aspectos que posiblemente podrían ser abordados por el establecimiento de estándares (que se exploran más adelante en este documento de discusión), y aquellos aspectos que requieren mayor consideración sobre cómo abordarlos, ya sea por parte del IAASB y/u otros (por ejemplo, firmas de auditoría, reguladores, inversores, emisores de normas contables, organizaciones contables profesionales, academia, etc.). Además, el Apéndice A describe ciertos asuntos que se plantearon al IAASB pero que quedan fuera del mandato del IAASB o quedan fuera del alcance de este documento de discusión.

### Ejemplos de componentes de la brecha de expectativas

Aspectos que posiblemente podrían ser abordados mediante el establecimiento de normas, incluidos los materiales de apoyo	Aspectos que requieren mayor consideración
<b>Brecha de conocimiento</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• La naturaleza, extensión y limitaciones de las responsabilidades del auditor en relación con el fraude y el negocio en marcha pueden no estar claras en el informe de auditoría. *</li> <li>• La descripción de una incertidumbre material en las normas de contabilidad y auditoría con respecto a la capacidad de una entidad para continuar como una empresa en marcha se entiende y aplica de manera inconsistente. *</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Algunos usuarios de estados financieros no comprenden lo que implica una auditoría (es decir, la naturaleza, extensión y limitaciones de los procedimientos del auditor para obtener evidencia que respalde una opinión de auditoría).</li> <li>• Algunos pueden tener expectativas poco razonables de lo que los auditores deberían hacer en comparación con lo que los auditores son realmente capaces de hacer debido a las limitaciones inherentes de una auditoría.</li> <li>• El público piensa que el papel del auditor es detectar el fraude, incluido el fraude no material.</li> <li>• Diferencias de opinión sobre el significado y las implicaciones de las incertidumbres materiales y el concepto de empresa en marcha.</li> </ul>
<b>Brecha de rendimiento o desempeño</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que algunos aspectos de algunas normas no estén claros, de manera que exista una aplicación inconsistente o confusión en cuanto a cómo aplicarlos. *</li> <li>• No hay suficientes guías y materiales de apoyo para ayudar con una aplicación efectiva.*</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El auditor está presionado, ya sea por la administración o por plazos ajustados, lo que resulta en un trabajo de auditoría de menor calidad.</li> <li>• Es posible que los auditores no estén debidamente capacitados.</li> <li>• Es posible que la firma no tenga políticas y procedimientos claros con respecto a la calidad de la auditoría o no se apliquen de manera adecuada.</li> <li>• Se presiona al auditor para que acepte revelaciones de la compañía menos transparentes y/o para no incluir incertidumbres de empresa en marcha en el informe del auditor debido al temor de que tales revelaciones / informes sean una profecía auto cumplida.</li> </ul>
<b>Brecha de evolución</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Es posible que las auditorías no hayan evolucionado para cumplir con las expectativas</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Los accionistas están buscando más información de los auditores de las entidades, sin embargo, no hay</li> </ul>

<b>Aspectos que posiblemente podrían ser abordados mediante el establecimiento de normas, incluidos los materiales de apoyo</b>	<b>Aspectos que requieren mayor consideración</b>
<p>cambiantes debido a los desarrollos en el entorno, por ejemplo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Las partes interesadas buscan más información sobre la viabilidad futura de una empresa de lo que se prevé actualmente en las normas de contabilidad y auditoría. *</li> <li>- Las influencias ambientales fomentan una mayor transparencia por parte de los auditores, lo que no se logra porque no es necesario. *</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El entorno está evolucionando a un ritmo más rápido, lo que puede requerir procedimientos diferentes y más sólidos dirigidos a los cambios en curso. **</li> <li>• Los usuarios de los estados financieros buscan procedimientos mejorados en relación con el fraude y la empresa en marcha que actualmente no están previstos por los requisitos de las normas de auditoría. *</li> <li>• En el entorno actual, las normas de auditoría pueden no ser lo suficientemente sólidas cuando se identifica un posible fraude. *</li> </ul>	<p>suficientes oportunidades para que el auditor se relacione formalmente con los accionistas y el público.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La expectativa de los comités de auditoría y los encargados del gobierno corporativo ha aumentado con la evolución de las influencias ambientales, por ejemplo, hay un mayor énfasis en establecer el tono y la cultura de seguimiento.</li> <li>• Existe un llamado a una visión más amplia y holística del rol del auditor más allá de lo que ofrece la auditoría, por ejemplo, trabajos separados sobre un aspecto de la auditoría donde las partes interesadas buscan más.</li> </ul>
<p>* Aspectos tratados en este documento de discusión</p>	
<p>** El tema también se abordará mediante otras actividades relacionadas con la tecnología.</p>	
<p>A lo largo de este documento, establecemos asuntos o áreas de investigación relacionadas con la brecha de expectativas que se han comunicado al IAASB a través de otros foros de retroalimentación e indicamos (anotados junto a cada asunto presentado) los componentes principales de la brecha de expectativas de auditoría (como explicado arriba).</p>	

## **Dependencias clave de otros en el ecosistema de información financiera**

Todas las partes del ecosistema de informes financieros son esenciales para ayudar a reducir de manera efectiva la brecha de expectativas. Además de que los auditores apliquen apropiadamente las Normas Internacionales de Auditoría (NIA), hemos destacado a continuación ciertos roles que impactan directamente en la efectividad de cualquier establecimiento de normas que realice el IAASB.

### **La administración y los encargados del gobierno corporativo**

#### **Administración**

**La administración tiene la responsabilidad principal de prevenir y detectar el fraude. La administración también es responsable de evaluar la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Las responsabilidades de la administración con respecto a estos temas se describen con más detalle en las secciones II, III y IV de este documento de discusión.**

#### **Los encargados del gobierno**

Los encargados del gobierno corporativo son responsables de la supervisión y el seguimiento. En el cumplimiento de esta función, deben estar satisfechos de que la entidad tenga políticas y procedimientos establecidos para prevenir e identificar el fraude. Los encargados del gobierno corporativo también deben trabajar con la administración para supervisar el establecimiento de controles antifraude apropiados y tomar las medidas necesarias cuando se detecta un fraude.

Otra parte de las responsabilidades de los encargados del gobierno corporativo es la supervisión del proceso de información financiera, incluida la calidad de la información financiera y el control interno relacionado con la preparación de los estados financieros. Los requisitos sólidos para los encargados del gobierno de la entidad con respecto a su función aumentarán la eficacia del sistema de información financiera, ya que también pueden estar en condiciones de influir en la calidad de la auditoría mediante, por ejemplo:

- Proporcionando sus puntos de vista sobre los riesgos de los informes financieros y las áreas de negocio que creen que merecen una atención de auditoría especial;
- Analizando con el auditor sus puntos de vista sobre los riesgos de fraude y su comprensión de los controles de la administración para abordar esos riesgos;
- Considerando los problemas de independencia y evaluando su resolución;
- Creando un entorno en el que la administración no se resista a los desafíos del auditor y no se muestre demasiado a la defensiva cuando se discuten cuestiones difíciles o contenciosas, y
- Evaluando cómo el auditor desafió a la administración durante la auditoría, particularmente con respecto a la evaluación del riesgo de fraude, las estimaciones y supuestos de la administración (incluso con respecto al negocio en marcha) y la elección de políticas contables.<sup>5</sup>

### ***La importancia de la cultura y el tono en la cima***

Un informe académico de 2015 titulado “Cultura corporativa y la ocurrencia de fraude de estados financieros: una revisión de la literatura” (Omar, Johari, Z. y Hasnan) exploró el impacto de la cultura corporativa en la ocurrencia de fraudes de estados financieros. Se refiere a la cultura como valores compartidos por las personas de un grupo y que tienden a persistir en el tiempo incluso cuando cambia la membresía del grupo. Todas las entidades tienen culturas corporativas y algunas tienen culturas mucho más fuertes que otras. El informe continúa haciendo referencia a un estudio (Biggerstaff, Cicero y Puckett 2014) que muestra que los empleados siguen las indicaciones de la alta dirección, porque el carácter del CEO y otros altos funcionarios generalmente se refleja en el carácter de toda la empresa.

La importancia de una cultura de honestidad y comportamiento ético, reforzada por la supervisión activa, así como la administración y los encargados del gobierno corporativo que ponen un fuerte énfasis en la prevención y disuasión del fraude, se enfatiza en las normas de auditoría. Además, las normas de auditoría sugieren que el equipo del trabajo de auditoría puede incluir en sus discusiones una consideración de factores que pueden indicar una cultura que permite a la administración u otros racionalizar la comisión de fraude. La cultura también se destaca en los ejemplos de factores de riesgo de fraude incluidos en un apéndice de las normas de auditoría.

***El IAASB está interesado en las perspectivas sobre el impacto de la cultura corporativa en la información financiera fraudulenta y qué procedimientos de auditoría adicionales para el auditor deberían ser considerados por el IAASB a este respecto, si los hubiera.***

### **Emisores de normas contables**

El contenido de los estados financieros y su preparación se prescribe en el marco de información financiera aplicable, que es responsabilidad del emisor de normas contables correspondiente. Las NIA del IAASB no imponen responsabilidades a la administración ni a los encargados del gobierno corporativo, ya que tratan los requisitos para los auditores cuando realizan una auditoría de estados financieros y expresan una opinión sobre si los estados financieros se preparan, en todos los aspectos materiales, de acuerdo con el marco de información financiera (como se describió anteriormente).

Las normas de auditoría no pueden imponer contenido adicional no proporcionado por la administración al preparar los estados financieros, a menos que la información se relacione con la auditoría, por ejemplo, una incorrección en relación con una revelación que sea requerida por el marco de información financiera, en cuyo caso puede ser posible una mayor transparencia, por ejemplo, a través del informe de auditoría. En consecuencia, cuando exista un llamado para que se impongan mayores responsabilidades a la administración o los encargados del gobierno corporativo, o que se incluya más información en los estados financieros en ciertas áreas, esto puede requerir cambios en el marco de información financiera aplicable, que es competencia del emisor de normas contables correspondiente.

<sup>5</sup> Algunos de estos ejemplos proceden de A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality, del IAASB, párrafo 56.

## **Reguladores y órganos de supervisión de auditoría**

Las sinergias entre auditores, emisores de normas y reguladores y órganos de supervisión de auditoría son fundamentales para el funcionamiento eficaz del ecosistema de información financiera.

El intercambio apropiado de información y la comunicación abierta ayudan a todas estas partes a realizar sus actividades de manera efectiva. Algunos asuntos relacionados con la brecha de expectativas también pueden necesitar ser abordados por los reguladores y los organismos de supervisión de auditoría según corresponda, ya que están en una posición única para influir en los auditores, la administración y los encargados del gobierno a través de la supervisión, la participación de las partes interesadas, las inspecciones y las acciones de cumplimiento.

## I. FRAUDE

El fraude se describe en las normas de auditoría como "un acto intencional de una o más personas entre la administración, los encargados del gobierno corporativo, los empleados o terceros, que involucra el uso del engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal".

**Responsabilidad por fraude en la entidad:** *La responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude recae tanto en los encargados del gobierno corporativo como en la administración de la entidad.*

**Responsabilidades del auditor con respecto al fraude en una auditoría de los estados financieros:** *Un auditor es responsable de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros, tomados en su conjunto, están libres de incorrección material, ya sea causada por fraude o error (es decir, diseñar y ejecutar procedimientos de auditoría para identificar y responder a los riesgos de incorrección material, incluidos aquellos derivado de fraude)*

Las normas de auditoría prescriben procedimientos específicos destinados a identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa, incluidos los procedimientos dirigidos a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa que surja del fraude, y procedimientos para responder a esos riesgos. Las normas de auditoría también requieren que el auditor evalúe las implicaciones cuando una posible incorrección pueda ser indicativa de fraude.

Debido a las limitaciones inherentes de una auditoría, siempre existe el riesgo inevitable de que no se identifiquen algunas incorrecciones materiales de los estados financieros, aunque la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de acuerdo con las NIA. Esto se debe a que la mayor parte de la evidencia de auditoría sobre la que el auditor extrae conclusiones y basa la opinión del auditor es más persuasiva que concluyente. También existe el riesgo adicional de no identificar una incorrección material resultante de un fraude<sup>6</sup> porque los esquemas de fraude a menudo se planifican y ocultan cuidadosamente.

### **Responsabilidad por el cumplimiento de leyes y reglamentos<sup>7</sup>**

Un asunto que a menudo está estrechamente relacionado con el fraude es el incumplimiento de las leyes y reglamentos. Es responsabilidad de la administración y de los encargados del gobierno corporativo asegurar que las operaciones de la entidad se lleven a cabo de acuerdo con las leyes y regulaciones aplicables, incluido el cumplimiento de las leyes y regulaciones relevantes que determinan los montos y revelaciones reportados en los estados financieros de una entidad. El auditor no es responsable de prevenir el incumplimiento y no se puede esperar que detecte el incumplimiento de todas las leyes y regulaciones.

Las responsabilidades del auditor en relación con las leyes y regulaciones al obtener una seguridad razonable de que los estados financieros, tomados en su conjunto, están libres de incorrección material, ya sea debido a fraude o error, son considerar el marco legal y regulatorio aplicable relevante a esas leyes y regulaciones que tienen un efecto directo sobre la información financiera. También se requiere que el auditor lleve a cabo procedimientos específicos para ayudar a identificar casos de incumplimiento de otras leyes y regulaciones que puedan tener un efecto material en los estados financieros, y responder en consecuencia.

Dado que el tema del fraude a menudo está interrelacionado con el incumplimiento de las leyes y regulaciones, la información recopilada a través de las preguntas en este documento de discusión también puede informar la necesidad de posibles cambios futuros en el estándar de auditoría relacionados con la consideración de leyes y regulaciones en una auditoría de estados financieros.

<sup>6</sup> La norma revisada recientemente completada del IAASB sobre identificación y evaluación de riesgos ISA 315 (revisada en 2019), Identificación y evaluación de los riesgos de incorrecciones materiales, ha introducido procedimientos más sólidos para identificar los riesgos de incorrección material, incluidos los riesgos que surgen del fraude. Parte de las mejoras ha sido introducir factores de riesgo inherentes en las consideraciones del auditor, para ayudar a identificar y evaluar dónde podrían surgir riesgos de representación errónea. Estos factores de riesgo inherentes incluyen factores de riesgo de fraude.

<sup>7</sup> NIA 250, Consideración de leyes y reglamentos en una auditoría de estados financieros, párrafos 3-5

## **Comprensión de las percepciones y puntos de vista relacionados con las responsabilidades del auditor en el entorno actual**

Existen diferentes puntos de vista sobre el papel del auditor en la detección de fraude como parte de la auditoría de estados financieros. Algunos creen que las responsabilidades del auditor deberían ampliarse para detectar mejor el fraude y emprender acciones adicionales en relación con el fraude para satisfacer las expectativas cambiantes del público actual. Otros han destacado que una auditoría de estados financieros nunca puede diseñarse para identificar todo el fraude debido a la naturaleza de una auditoría y las limitaciones inherentes de los procedimientos requeridos para recopilar evidencia de auditoría al formarse una opinión (como usar los conceptos de materialidad y seleccionar elementos para las pruebas).

También se ha sugerido que se requiera que los auditores evalúen e informen sobre los procesos y controles de la administración para prevenir y detectar el fraude. Si las responsabilidades del auditor se amplían para informar como tal, esto requerirá obligaciones de la administración para realizar ciertas actividades relacionadas con, e informar sobre, los procesos y controles de la entidad para prevenir y detectar el fraude.

Muchas auditorías del sector público se llevan a cabo utilizando las NIA. Aunque los objetivos son los mismos, se ha resaltado que el enfoque del auditor del sector público sobre el fraude puede ser más sólido, y una consideración adicional de cómo los auditores del sector público enfocan su trabajo en relación con el fraude también puede ayudar a informar al IAASB al considerar si los cambios a sus estándares son necesarios.

## **Discusión sobre asuntos relacionados con la brecha de expectativas y las responsabilidades del auditor<sup>8</sup>**

En las siguientes secciones, exploramos asuntos adicionales que han sido destacados al IAASB, ya sea por las partes interesadas a través de otros foros de retroalimentación o mediante la investigación realizada. El IAASB está abierto a recibir comentarios sobre estos asuntos específicos, o sobre cualquier otro asunto relacionado que los interrogados deseen comentar. Agradecemos cualquier sugerencia de posibles acciones que puedan ayudar a reducir la brecha de expectativas de auditoría en lo que respecta al fraude.

### **Aumentar el uso de especialistas forenses u otros especialistas pertinentes (brecha de evolución)**

Una auditoría (o investigación) forense es una investigación y evaluación de los registros financieros de una empresa o de un individuo para obtener pruebas que puedan utilizarse en un tribunal de justicia o en un procedimiento legal con respecto a la corrupción, la apropiación indebida de activos o el fraude de estados financieros. El alcance de estos compromisos está dirigido a personas que han sido capacitadas y certificadas en técnicas forenses y las llevan a cabo. Aunque se pueden utilizar algunos procedimientos similares a una auditoría de estados financieros (como los procedimientos analíticos), también hacen uso de técnicas de investigación y tecnologías avanzadas para recopilar pruebas para su uso en tribunales civiles o penales.

Las normas de auditoría no requieren específicamente el uso de especialistas forenses.<sup>9</sup> Sin embargo, las normas de auditoría incluyen que el auditor puede responder a los riesgos identificados de incorrección material debido a fraude mediante la asignación de personas adicionales con habilidades y conocimientos especializados, como forenses y expertos de TI, al compromiso.<sup>10</sup>

Se ha sugerido que requerir el uso de especialistas forenses en un trabajo de auditoría de manera más amplia puede ayudar a reducir la brecha de evolución al fortalecer los procedimientos del auditor con respecto al fraude (es decir, responder a aquellos que creen que se debe hacer más con respecto a fraude en una auditoría de estados financieros, reconociendo al mismo tiempo que el uso de un especialista forense en una auditoría de estados financieros no es equivalente a una auditoría (o investigación) forense).

<sup>8</sup> Los temas del escepticismo profesional y los informes de auditoría se abordan más adelante en este documento de discusión, ya que estos aspectos son relevantes tanto para el fraude como para la empresa en marcha.

<sup>9</sup> Si bien no se requiere específicamente el uso de especialistas forenses, las normas de auditoría requieren que el socio del encargo esté satisfecho de que el equipo del encargo y los expertos del auditor, que no forman parte del equipo del encargo, tienen colectivamente la competencia y las capacidades adecuadas para desempeñar el trabajo de auditoría y emitir un informe de auditoría que sea apropiado a las circunstancias.

<sup>10</sup> 10 NIA 240, Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros, párrafo A35.

Específicamente, se ha señalado que se pueden utilizar especialistas forenses durante la discusión del equipo del trabajo sobre posibles áreas de incorrección material que surja de fraude, durante consultas con la administración y otros, y al realizar procedimientos de auditoría para responder a ciertos riesgos de incorrección material. Los especialistas forenses u otros especialistas relevantes pueden brindar una mayor comprensión de los riesgos de fraude de la empresa.

Se ha sugerido que requerir el uso de especialistas forenses en un trabajo de auditoría de manera más amplia puede ayudar a reducir la brecha de evolución al fortalecer los procedimientos del auditor con respecto al fraude (es decir, responder a aquellos que creen que se debe hacer más con respecto a fraude en una auditoría de estados financieros). Sin embargo, también se ha advertido que una auditoría de estados financieros tiene un alcance más amplio y no de naturaleza forense, y la efectividad de utilizar especialistas forenses u otros especialistas relevantes debe considerarse en el contexto de los objetivos de cada auditoría de estados financieros y la naturaleza y circunstancias del trabajo específico. Además, muchas firmas de auditoría no tienen acceso a estos especialistas internamente y, por lo tanto, esto puede presentar problemas de escalabilidad.

También se ha sugerido que la capacitación en contabilidad forense y concienciación sobre el fraude podría mejorarse como parte de la calificación formal y el proceso de aprendizaje continuo para los auditores de estados financieros. Como se indica en el Apéndice A, el IAASB ve esto como una sugerencia relevante para que otras partes interesadas la consideren (por ejemplo, el Panel Internacional de Educación Contable de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), firmas de auditoría, universidades, juntas de certificación, etc.).

Además, algunos han sugerido que el uso de otros especialistas relevantes para realizar procedimientos de fraude puede ayudar a reducir la brecha de evolución. Por ejemplo, se pueden utilizar expertos en tecnología de datos o información para ayudar a realizar procedimientos utilizando tecnologías avanzadas (como minería de datos o análisis de datos) para probar poblaciones completas o identificar poblaciones sujetas a un mayor riesgo. Sin embargo, al igual que los especialistas forenses, la proporcionalidad y la escalabilidad son consideraciones importantes, especialmente para las firmas de auditoría que no tienen acceso a estos especialistas internamente.

***El IAASB está interesado en las perspectivas acerca de requerir el uso de especialistas forenses u otros especialistas relevantes en una auditoría de estados financieros y, si se considera apropiado, en qué circunstancias se debe requerir el uso de especialistas.***

#### **Enfoque adicional sobre el fraude no material (brecha de evolución)**

Las auditorías de estados financieros no están diseñadas para identificar errores que no son materiales para los estados financieros en su conjunto, incluidos los debidos a fraude. No se espera que el auditor reduzca a cero el riesgo de auditoría y no puede, por lo tanto, no puede obtener una seguridad absoluta de que los estados financieros están libres de incorrección material debido a fraude o error.<sup>11</sup>

Si bien no se requiere que el auditor diseñe y realice procedimientos específicos con respecto a las representaciones erróneas que no son materiales, cualquier representación errónea relacionada con el fraude que haya sido identificado puede ser indicativo de un problema mayor. Por ejemplo, la evidencia de que un empleado no está actuando con integridad también puede reflejar problemas más amplios en la cultura corporativa de la entidad. Además, los fraudes que no son materiales que se repiten durante largos períodos de tiempo pueden convertirse en materiales (cuantitativa o cualitativamente) en el futuro.

Las normas de auditoría requieren que el auditor evalúe si las incorrecciones identificadas son indicativas de fraude y evalúe el impacto sobre otros aspectos de la auditoría, particularmente las representaciones de la administración. Si el auditor identifica una incorrección, ya sea material o no, y tiene razones para creer que es, o puede ser, el resultado de un fraude, y que la administración (en particular, la alta dirección) está involucrada, el auditor debe reevaluar sus evaluaciones originales con respecto a los riesgos de incorrección material debida a fraude y el impacto en los procedimientos de auditoría planificados en respuesta a esos riesgos. El auditor también debe considerar una posible colusión que involucre a los empleados, la administración o terceros al reconsiderar la confiabilidad de la evidencia obtenida previamente.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> NIA 200, párrafo A47

<sup>12</sup> NIA 240, párrafos 36 a 37

***A medida que el mundo está cambiando y los fraudes no materiales son cada vez más frecuentes, al IAASB le gustaría explorar si es necesario hacer más en relación con los fraudes no materiales identificados. Como tal, el IAASB está interesado en las perspectivas sobre las responsabilidades percibidas del auditor con respecto al fraude no material en una auditoría de estados financieros (es decir, un enfoque más amplio sobre el fraude) y qué procedimientos adicionales, si los hay, pueden ser apropiados. El IAASB también está interesado en las perspectivas sobre si se deben requerir procedimientos de auditoría adicionales cuando se identifica un fraude no material y, de ser así, qué tipos de procedimientos.***

### **Responsabilidades del auditor con respecto al fraude de terceros (brecha de evolución)**

El fraude de terceros a menudo se comete en connivencia con los empleados de la empresa. Como se señaló anteriormente, la definición de fraude en las normas de auditoría incluye el fraude cometido por terceros.<sup>13</sup>

Se requiere que los auditores identifiquen y evalúen los riesgos de incorrección material debido a fraude, diseñen e implementen respuestas apropiadas a esos riesgos y tomen las medidas adecuadas con respecto al fraude, o sospecha de fraude, identificado durante la auditoría, incluido el fraude material que involucre a terceros. Sin embargo, se ha destacado que se debe hacer mayor hincapié en los procedimientos relacionados con la identificación de fraudes de terceros.

Además, se ha cuestionado si los procedimientos de auditoría deben diseñarse para detectar fraudes que no estén directamente relacionados con riesgos de incorrección material (por ejemplo, ataques cibernéticos que resulten en el robo de información del cliente) y estén relacionados con el riesgo operacional o de reputación. Esto ampliaría el alcance de la auditoría financiera más allá de lo que se requiere actualmente.

***El IAASB está interesado en las perspectivas sobre si se pone suficiente énfasis en las responsabilidades del auditor en torno al fraude relacionado con terceros. También estamos interesados en recibir comentarios sobre el papel del auditor en relación con el fraude de terceros que no resulte en una incorrección material de los estados financieros pero que pueda tener un impacto muy negativo en la entidad (por ejemplo, ataques de ciberdelito).***

### **Requisitos de control de calidad mejorados – (brecha de rendimiento y evolución)**

La Norma Internacional de Control de Calidad (ISQC) 1<sup>14</sup> requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos que requieran, para ciertos trabajos, una revisión de control de calidad del trabajo que proporcione una evaluación objetiva de los juicios importantes hechos por el equipo del trabajo y las conclusiones alcanzadas al formular el informe de auditoría u otro informe del compromiso. El proceso de revisión del control de calidad del trabajo es para auditorías de los estados financieros de las entidades que cotizan en bolsa, y aquellos otros trabajos, si los hubiera, para los cuales la firma ha determinado que se requiere una revisión del control de calidad del trabajo.<sup>15 16</sup>

No se requieren explícitamente procedimientos de revisión de control de calidad específicos relacionados con el fraude. Sin embargo, una representación errónea de importancia relativa que surja de un fraude probablemente se consideraría un asunto importante o un área que requiere un juicio significativo<sup>17</sup> y, por lo tanto, se abordará en la revisión de control de calidad del trabajo.

Como se mencionó anteriormente, en 2013 se estableció un nuevo estándar de fraude en Japón (solo aplicable para auditorías de empresas que cotizan en bolsa) que introdujo procedimientos mejorados de revisión de control de calidad relacionados con el fraude. Por ejemplo, requiere explícitamente que se lleve a cabo una revisión de control de calidad del

<sup>13</sup> NIA 240, párrafo 11 (a)

<sup>14</sup> ISQC 1, Control de calidad para empresas que realizan auditorías y revisiones de estados financieros y otros encargos de aseguramiento y servicios relacionados

<sup>15</sup> Los Estándares de Control de Calidad del IAASB serán reemplazados de manera inminente por sus nuevos estándares sobre Gestión de la Calidad. La Norma internacional propuesta sobre gestión de la calidad (ISQM) 1, Gestión de la calidad para empresas que realizan auditorías o revisiones de estados financieros, u otros encargos de aseguramiento o servicios relacionados, y la ISQM 2, Revisiones de calidad del encargo, contendrán requisitos similares en relación con las revisiones de calidad del encargo, para ciertos compromisos.

<sup>16</sup> ISQC 1, párrafo 35

<sup>17</sup> ISQC 1, párrafo 37

trabajo en las etapas apropiadas durante la auditoría, como cuando se hacen juicios importantes y se llegan a conclusiones para abordar los riesgos de fraude, de conformidad con las políticas y procedimientos de la firma de auditoría. Estos procedimientos mejorados también requieren explícitamente que cuando el auditor determina que existe una sospecha de incorrección material debido a fraude, el auditor no expresará una opinión hasta que se hayan completado los procedimientos de revisión del control de calidad del trabajo con respecto a la respuesta del auditor a esa sospecha.

Además, el nuevo estándar de fraude requiere que las firmas establezcan políticas y procedimientos que aborden explícitamente los riesgos de fraude en los elementos del sistema de control de calidad (es decir, responsabilidades de liderazgo para la calidad dentro de la firma, aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes y los trabajos de auditoría, recursos humanos, desempeño del compromiso y monitoreo).

***El IAASB está interesado en las perspectivas sobre si los procedimientos de revisión de control de calidad del trabajo adicionales específicamente enfocados en las responsabilidades del equipo del trabajo relacionadas con el fraude deben considerarse para las auditorías de los estados financieros de las entidades que cotizan en bolsa, y aquellos otros trabajos, si los hay, para los cuales la firma ha determinado que se requiere una revisión del control de calidad del trabajo.***

## II. EMPRESA EN MARCHA

Conforme a la base contable de empresa en marcha, los estados financieros se preparan bajo el supuesto de que la entidad es una empresa en marcha<sup>18</sup> y continuará sus operaciones en el futuro previsible.

### **Evaluación de la continuidad como empresa en marcha en una entidad**

- Algunos marcos de información financiera contienen un requerimiento explícito para que la administración evalúe la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, así como también que proporcione ciertas revelaciones con respecto al negocio en marcha de la entidad en los estados financieros.
- Los requisitos detallados con respecto a la responsabilidad de la administración para evaluar la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha también pueden establecerse en la ley o en los reglamentos.
- Es posible que tampoco exista un requisito explícito para realizar una evaluación específica. Sin embargo, cuando la empresa en marcha es un principio fundamental en la preparación de los estados financieros (es decir, los activos y pasivos se registran sobre la base de que la entidad podrá realizar sus activos y liquidar sus pasivos en el curso normal del negocio), a la administración todavía se le requiere evaluar la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, ya que subyace a la base de preparación.

### **Responsabilidades del auditor con respecto al negocio en marcha de la entidad**

- Obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la idoneidad del uso por parte de la administración de la base contable de empresa en marcha en la preparación de los estados financieros y llegar a una conclusión sobre ella.
- Para concluir, con base en la evidencia de auditoría obtenida, si existe una incertidumbre material sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.
- Informar de acuerdo con las NIA.

Los requisitos para las responsabilidades de la administración con respecto al negocio en marcha generalmente se establecen en el marco de información financiera aplicable. Por ejemplo, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 1, Presentación de estados financieros, requiere que la administración realice una evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha al preparar los estados financieros. La NIC 1 explica además que el grado de consideración depende de los hechos en cada caso, y señala además que en algunos casos puede no ser necesario un análisis detallado, pero en otros "la administración puede necesitar considerar una amplia gama de factores". Cuando la administración tiene conocimiento de incertidumbres materiales relacionadas con eventos o condiciones que pueden arrojar una duda significativa sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, se requiere que se revelen esas incertidumbres.

La administración tiene la información más relevante para evaluar el desempeño futuro de la entidad, y una evaluación sólida y equilibrada de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha por parte de la administración, y la revelación de cualquier incertidumbre, proporciona la base para los procedimientos del auditor.

Las normas de auditoría describen procedimientos específicos para evaluar la evaluación de la administración de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha y la consideración de cualquier información a revelar relacionada. Estos procedimientos tienen como objetivo ayudar al auditor a concluir sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha con base en la evaluación de la administración, y evaluar la idoneidad de cualquier revelación necesaria en términos del marco de información financiera aplicable. Las normas de auditoría también establecen las implicaciones de las conclusiones del auditor sobre el informe de auditoría.

<sup>18</sup> Como se describe en la NIC 1, una entidad preparará estados financieros sobre una base de empresa en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o dejar de negociar o no tenga otra alternativa realista que hacerlo.

***"Una evaluación exhaustiva y reflexiva por parte de la administración es una condición previa importante para un trabajo de auditoría de alta calidad en esta área". - Intercambio de la Junta Canadiense de Responsabilidad Pública (CPAB) (enero de 2020)***

Los procedimientos del auditor se centran en gran medida en determinar si existen eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, y si estos se han tenido en cuenta en la evaluación de la administración. También se requiere que el auditor permanezca alerta durante toda la auditoría en busca de evidencia de que pueda haber un problema de empresa en marcha.

### **Comprensión de las percepciones y puntos de vista relacionados con las responsabilidades del auditor en el entorno actual**

Los efectos potenciales de las limitaciones inherentes sobre la capacidad del auditor para identificar incorrecciones materiales son mayores para eventos o condiciones futuros que pueden causar que una entidad deje de continuar como un negocio en marcha. El auditor no puede predecir tales eventos o condiciones futuros. Por consiguiente, la ausencia de cualquier referencia a una incertidumbre material sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha en el informe de un auditor no puede verse como una garantía de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

Las fallas corporativas de alto perfil han provocado críticas públicas de los auditores y planteado preguntas sobre cuánto deberían poder detectar de sus procedimientos de auditoría en relación con el negocio en marcha de la entidad, y qué se comunica a los usuarios con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha en el futuro previsible.

Existen diferentes puntos de vista sobre las responsabilidades de los auditores para identificar y abordar cuestiones relacionadas con la capacidad de una entidad para continuar como un negocio en marcha, incluida la información sobre el estado de empresa en marcha de la entidad. Algunos han reconocido la diferencia en las responsabilidades de la administración y los auditores, en particular que el auditor no está obligado a opinar sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha ; más bien, el auditor obtiene evidencia de auditoría suficiente y apropiada para poder concluir sobre lo apropiado de la evaluación de la administración. Para otros, estas responsabilidades se difuminan.

La suposición de que una entidad podrá continuar como un negocio en marcha es fundamental para la preparación de los estados financieros. Dado el número de fallas corporativas de alto perfil, algunas partes interesadas también buscan procedimientos mejorados para el auditor con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Por ejemplo, en el Reino Unido, los cambios a su equivalente de la NIA 570 (revisada) incluyen requerir que los auditores obtengan una mejor comprensión de los procesos que supervisan las evaluaciones de la administración.

***"Podría decirse que la información que más quieren las partes interesadas es la tranquilidad sobre la capacidad de recuperación de una empresa". - Sir Donald Brydon, Informe de la revisión independiente sobre la calidad y eficacia de la auditoría, diciembre de 2019***

### **Discusión sobre asuntos relacionados con la brecha de expectativas y las responsabilidades del auditor<sup>19</sup>**

En las siguientes secciones, exploramos asuntos que han sido destacados al IAASB, ya sea por las partes interesadas a través de otros foros de retroalimentación o mediante la investigación realizada. El IAASB está abierto a recibir comentarios sobre estos asuntos específicos o sobre cualquier otro asunto que los interrogados deseen comentar. Agradecemos cualquier sugerencia de posibles acciones que puedan ayudar a reducir la brecha de expectativas de auditoría con respecto al negocio en marcha.

### **Período de tiempo para las evaluaciones de empresa en marcha (brecha de evolución)**

<sup>19</sup> Los temas del escepticismo profesional y los informes de auditoría se abordan más adelante en este documento de discusión, ya que estos aspectos son relevantes tanto para el fraude como para la empresa en marcha.

Requisitos contables actuales	Requisitos de auditoría actuales <sup>20</sup>
<p>Los requisitos para que la administración evalúe la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha a menudo se especifican en un marco de información financiera aplicable, incluido el período que debe cubrir la evaluación. Por ejemplo, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) 1, Presentación de estados financieros, describen que la administración debe considerar toda la información sobre el futuro que se encuentre al menos a doce meses del final del período sobre el que se informa<sup>21</sup>.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Al evaluar la evaluación de la administración de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, el auditor cubrirá el mismo período que el utilizado por la administración para realizar su evaluación según lo requiera el marco de información financiera aplicable o la ley o reglamento si especifica un período más largo. Si la administración no realiza una evaluación que cubra un período de al menos doce meses a partir de la fecha de los estados financieros, el auditor deberá solicitar a la administración que extienda su evaluación.</li> <li>• El auditor consultará con la administración sobre su conocimiento de eventos o condiciones más allá del período de la evaluación de la administración que puedan arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.</li> </ul>

Si bien se requiere que los auditores consulten a la administración, no se les requiere explícitamente que realicen ningún otro procedimiento de auditoría para identificar eventos o condiciones más allá del período de evaluación requerido que puedan arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, aunque toda la evidencia de lo contrario, deben tenerse en cuenta los datos recopilados durante la auditoría. Algunas partes interesadas han cuestionado si la evaluación del auditor debería extenderse para cubrir un período más largo, mientras que otras han resaltado que los auditores no pueden predecir eventos demasiado lejanos en el futuro, en particular si la administración no tiene tal requisito.

***El IAASB está interesado en las perspectivas sobre si se debe exigir a las entidades que evalúen su capacidad para continuar como un negocio en marcha durante más de doce meses y, por lo tanto, si se debe exigir a los auditores que consideren este período de tiempo más largo en su evaluación, más allá del período actual requerido. . Si las partes interesadas creen que se debería requerir un plazo más largo, será necesario mantener la alineación entre los requisitos del marco de información financiera aplicable y las normas de auditoría para que los auditores puedan realizar adecuadamente sus procedimientos.***

### **Empresa en marcha y otros conceptos de resiliencia (brecha de conocimiento y evolución)**

Ciertas jurisdicciones requieren que la administración informe sobre otros conceptos de la capacidad de recuperación de la empresa. Por ejemplo, en el Reino Unido, ciertas entidades tienen la responsabilidad de informar sobre la viabilidad a largo plazo de la entidad. La declaración se publica en el informe anual de la entidad y explica la evaluación de la administración de las perspectivas de la empresa durante un período específico, teniendo en cuenta su posición actual y los principales riesgos. Este tipo de informes está más relacionado con la planificación de escenarios futuros y los riesgos que podrían cristalizar en algún momento futuro como amenazas a la supervivencia. Se requiere que los auditores apliquen procedimientos sobre la declaración preparada por la administración para identificar si existe una inconsistencia material entre el conocimiento del auditor que han adquirido durante la auditoría, incluido el obtenido en su evaluación de la evaluación de la administración de empresa en marcha. Los auditores tienen el requisito de informar en el informe de auditoría si hay algo importante que agregar o llamar la atención con respecto a la declaración de la administración.

En Australia, los directores realizan una declaración de solvencia, indicando que la empresa puede pagar todas las deudas cuando vencen y sean pagaderas. La declaración de solvencia de los administradores está contenida en la declaración de

<sup>20</sup> ISA 570 (revisada), empresa en marcha, párrafos 13 y 15

<sup>21</sup> NIC 1, párrafo 26

los administradores sobre el informe financiero, por lo que los auditores consideran su cumplimiento con la Ley de Sociedades de 2001 al formarse una opinión sobre el informe financiero en su conjunto.

En contraste, en muchos marcos de información financiera, la evaluación de la administración de si la base contable de empresa en marcha es apropiada se basa en si la administración tiene la intención de liquidar la entidad o dejar de negociar, o no tiene otra alternativa realista que hacerlo. Al evaluar si el supuesto de empresa en marcha es apropiado, la administración tiene en cuenta toda la información disponible sobre el futuro que es al menos, pero no se limita a, doce meses desde el final del período sobre el que se informa. Se requiere que el auditor concluya sobre la conveniencia del uso por parte de la administración de la base contable de empresa en marcha.

Algunos han planteado que estos términos diferentes para describir la salud financiera de una entidad llevan a confusión sobre lo que significa cada término, y han cuestionado las diferencias entre los diversos conceptos y la necesidad de estos conceptos diferentes, y las responsabilidades del auditor relacionadas con ellos.

**IAASB está interesado en las perspectivas sobre si se necesitan cambios con respecto al negocio en marcha y otros conceptos de resiliencia (dentro del ámbito de competencia del IAASB).**

#### **Incertidumbre material relacionada con la empresa en marcha (brecha de rendimiento y conocimientos)**

<b>Requisitos contables actuales</b>	<b>Requisitos de auditoría actuales<sup>22</sup></b>
Un marco de información financiera aplicable puede proporcionar los requisitos para la evaluación de la administración de la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, lo que también puede hacer referencia a incertidumbres materiales cuando surjan. Por ejemplo, la NIC 1 requiere que cuando la administración tenga conocimiento de incertidumbres materiales relacionadas con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha, la entidad revelará esas incertidumbres. <sup>23</sup>	<p>Existe una incertidumbre material cuando la magnitud de su impacto potencial y la probabilidad de que ocurra es tal que, a juicio del auditor, la revelación apropiada de la naturaleza e implicaciones de la incertidumbre es necesaria para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• En el caso de un marco de información financiera de presentación fiel, la presentación fiel de los estados financieros, o</li> <li>• En el caso de un marco de cumplimiento, los estados financieros no deben ser engañosos.</li> </ul>

Al considerar si es posible que se requieran revelaciones para una incertidumbre material, se ha resaltado que el término "capacidad para continuar como un negocio en marcha" se interpreta y aplica de manera inconsistente y, en algunos casos, no lo entienden los usuarios de los estados financieros. Cuando este término se interpreta de manera inconsistente, impacta cuando las revelaciones se hacen dentro de los estados financieros. Se ha destacado que las revelaciones anteriores son más útiles cuando existen incertidumbres importantes.

También se ha puesto de manifiesto que bajo algunos marcos de información financiera no hay claridad sobre lo que debe ser revelado, y por lo tanto hay inconsistencias en las descripciones que se realizan cuando existen incertidumbres materiales.<sup>24 25</sup> Los requisitos de revelación se exponen por el marco de información financiera aplicable, y cualquier cambio que requiera mayor aclaración con respecto a estos asuntos deberá ser realizado por los emisores de normas contables. En 2012, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad consideró estos asuntos con respecto a sus normas, pero, en general, acordó no realizar ningún cambio. En ese momento, el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) señaló que la NIC 1 (párrafo 122) sí requería la revelación de los juicios de la administración al aplicar las políticas contables de la entidad que tienen el efecto más significativo sobre los montos reconocidos en los estados financieros, y cualquier juicio que se haga al concluir sobre incertidumbres materiales entraría en este ámbito.

<sup>22</sup> NIA 570 (revisada), párrafo 18

<sup>23</sup> NIC 1, párrafo 25

<sup>24</sup> NIA 570 (revisada), párrafos 19 a 20

<sup>25</sup> Por ejemplo, el Consejo de Normas de Contabilidad de Nueva Zelanda ha propuesto información a revelar adicional en los estados financieros en relación con juicios y supuestos importantes con respecto a la idoneidad del supuesto de empresa en marcha, y divulgaciones adicionales donde se han identificado incertidumbres materiales, y el Consejo de Normas de Contabilidad de Australia ha acordó impulsar cambios a nivel internacional en estas materias.

**El IAASB está interesado en perspectivas sobre qué más se necesita para reducir la brecha de conocimiento con respecto al significado de la incertidumbre material relacionada con la empresa en marcha, para permitir una interpretación más consistente del concepto.**

**Además, el IAASB está interesado en las perspectivas sobre si el concepto y los requisitos relacionados con una incertidumbre material en las normas de auditoría están suficientemente alineados con los requisitos de las normas internacionales de contabilidad.**

### III. OTROS ASUNTOS RELEVANTES TANTO PARA EL FRAUDE COMO PARA LA EMPRESA EN MARCHA

#### Escepticismo profesional

Requisitos vigentes en las normas de auditoría:

Las normas de auditoría requieren que el auditor planifique y realice una auditoría con escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros contengan errores materiales.

**Escepticismo profesional:** Una actitud que incluye una mente inquisitiva, estar alerta a las condiciones que puedan indicar una posible incorrección debido a un error o fraude, y una evaluación crítica de la evidencia de auditoría.<sup>26</sup>

El escepticismo profesional incluye estar alerta a, por ejemplo: <sup>27</sup>

- Evidencia de auditoría que contradice otra evidencia de auditoría obtenida.
- Información que cuestiona la confiabilidad de los documentos y las respuestas a las consultas que se utilizarán como evidencia de auditoría.
- Condiciones que pueden indicar un posible fraude.
- Circunstancias que sugieran la necesidad de procedimientos de auditoría además de los requeridos por las normas de auditoría.

Además, a continuación se resumen los requisitos de escepticismo profesional detallados en las normas de auditoría relacionadas con el fraude y la empresa en marcha: <sup>28 29</sup>

#### **NIA 240, Responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros**

- El auditor mantendrá un escepticismo profesional a lo largo de la auditoría, reconociendo la posibilidad de que pueda existir una representación errónea de importancia relativa debida a fraude, a pesar de la experiencia pasada del auditor sobre la honestidad e integridad de la administración de la entidad y los encargados del gobierno corporativo.
- A menos que el auditor tenga motivos para creer lo contrario, el auditor puede aceptar registros y documentos como genuinos. Si las condiciones identificadas durante la auditoría hacen que el auditor crea que un documento puede no ser auténtico o que los términos de un documento han sido modificados pero no revelados al auditor, el auditor deberá investigar más a fondo.
- Cuando las respuestas a las consultas de la administración o los encargados del gobierno corporativo sean inconsistentes, el auditor deberá investigar las inconsistencias.

<sup>26</sup> NIA 200, Objetivos generales del auditor independiente y la realización de una auditoría de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría, párrafo 13 (l)

<sup>27</sup> NIA 200, párrafo A20

<sup>28</sup> NIA 240, párrafos 12 a 14

<sup>29</sup> NIA 570 (revisada), párrafo 11

#### **NIA 570 (revisada), empresa en marcha**

- El auditor deberá permanecer alerta durante toda la auditoría a la evidencia de auditoría de eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

El IAASB ha reconocido que simplemente pedir a los auditores que sean 'más escépticos' no impulsará el cambio de comportamiento necesario. Las revisiones recientes de ciertos estándares de auditoría han introducido nuevos requisitos articulados de una manera que fomenta una mentalidad escéptica. Se ha destacado que también se deben considerar mejoras similares para cualquier proyecto futuro sobre fraude y empresa en marcha. Ejemplos de tales cambios podrían incluir:

- Enfatizar que los procedimientos de auditoría no deben estar sesgados hacia la obtención de evidencia corroborativa o hacia la exclusión de evidencia contradictoria.
- Mejorar los requisitos para "retroceder" y evaluar toda la evidencia de auditoría obtenida en la formación de conclusiones.
- Uso de un lenguaje más fuerte en los estándares (como "desafiar", "cuestionar" y "reconsiderar") para reforzar la importancia de ejercitar el escepticismo profesional.

Como se describió anteriormente, en 2013, el Business Accounting Council en Japón estableció un nuevo estándar titulado "Estándar para abordar los riesgos de fraude en una auditoría". La nueva norma introdujo un mayor énfasis en el escepticismo profesional, incluido el requisito de que el auditor ejerza un mayor escepticismo profesional al determinar si existe alguna sospecha de una incorrección material debida a fraude y al realizar los procedimientos de auditoría para abordar dicha sospecha (que son más extensos) que si no existe ninguna sospecha).

En el Reino Unido, la norma de auditoría recientemente revisada relacionada con la empresa en marcha incluye requisitos adicionales diseñados para mejorar la aplicación del escepticismo profesional por parte del auditor. Por ejemplo, se requiere que los auditores evalúen si los juicios hechos por la administración al hacer su evaluación de empresa en marcha son indicadores de un posible sesgo de la administración.

El informe Brydon recomienda que los auditores reciban capacitación tanto en contabilidad forense como en concienciación sobre el fraude para aplicar una mentalidad de profunda suspicacia en circunstancias relevantes, en lugar de solo escepticismo. En lugar de comenzar con una mentalidad neutral, los auditores pueden necesitar abordar la auditoría con una mentalidad suspicaz si las circunstancias lo requieren. Sin embargo, algunos han expresado su preocupación de que esto pueda poner en peligro la relación de auditoría. Si la administración siente que el auditor sospecha profundamente de ellos, eso puede dañar su relación profesional con el auditor y es menos probable que cooperen tan plenamente con las solicitudes del auditor.

Una publicación escrita por profesores académicos y comisionada por el Comité de Política Pública Global titulada "Mejora del escepticismo profesional del auditor" propone que los estándares describan el escepticismo profesional en un continuo, donde una mentalidad neutral puede ser apropiada en ciertas circunstancias de bajo riesgo, pero una duda presuntiva o completa puede estar justificado en otras circunstancias de mayor riesgo. (Ver: [https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20150615-iaasb-agenda\\_item\\_10-b-gloverprawitt\\_enhancing\\_auditor\\_professional\\_skepticism-final.pdf](https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20150615-iaasb-agenda_item_10-b-gloverprawitt_enhancing_auditor_professional_skepticism-final.pdf)).

Un informe académico titulado "Investigación sobre el escepticismo profesional de los auditores: síntesis de la literatura y oportunidades para la investigación futura" (Hurt et. Al.) Describe cómo la investigación indica que el sesgo inconsciente puede influir en los juicios o acciones de un auditor. Los autores describen que varios estudios examinan la tendencia del auditor a enfocarse en la evidencia que confirmará la explicación de un cliente de una fluctuación del saldo de la cuenta, en lugar de buscar evidencia que no lo confirme (lo que resulta en una falta de juicio escéptico). El informe continúa describiendo un estudio (Fukukawa y Mock 2011) que indica que, aunque los auditores tienden a confirmar determinadas afirmaciones, es menos probable que confirmen cuando las afirmaciones se expresan negativamente en lugar de positivamente. Propone que se pueden desarrollar estándares para requerir que los auditores vean las afirmaciones de manera negativa en lugar de positiva.

***El IAASB está interesado en las perspectivas sobre si se necesita más en relación con el escepticismo profesional al emprender procedimientos con respecto al fraude y al negocio en marcha y qué procedimientos adicionales, si los hay, pueden ser apropiados.***

## **Más transparencia relevante para el fraude y la empresa en marcha**

### ***Más transparencia en el informe de auditoría***

Actualmente, no existe ningún requisito de detallar, en el informe de auditoría, los procedimientos específicos realizados para abordar los riesgos de incorrección material debido a fraude o cualquier punto de vista o conclusión sobre la idoneidad del uso de la administración de la base contable de empresa en marcha. Se requiere que los auditores determinen y comuniquen asuntos clave de auditoría en el informe de auditoría para ciertos tipos de entidades, pero esto puede involucrar o no asuntos relacionados con los riesgos de fraude o empresa en marcha, ya que esto depende de lo que el auditor haya determinado que son asuntos de lo más significativo en la auditoría de los estados financieros del período actual.

Se ha destacado que, desde la perspectiva del establecimiento de normas de auditoría, la brecha de conocimiento para los usuarios de los estados financieros solo puede abordarse mediante una mayor transparencia en el informe de auditoría (es decir, el auditor proporciona más información dentro del informe de auditoría para que los usuarios mejoren la comprensión de lo que hizo el auditor o los resultados de ciertos procedimientos). Por ejemplo, para las auditorías legales de entidades de interés público<sup>30</sup> en la Unión Europea, de conformidad con el artículo 10 del Reglamento de auditoría, los auditores deben explicar en el informe de auditoría en qué medida la auditoría se consideró capaz de detectar irregularidades, incluido el fraude.

Se ha sugerido que para reducir la brecha de expectativas en relación con los usuarios del informe de auditoría y sus expectativas sobre lo que se ha hecho en una auditoría, el informe de auditoría debe proporcionar más detalles con respecto al negocio en marcha y el fraude. Específicamente, el informe del auditor puede ampliarse para describir los procedimientos específicos realizados en estas áreas.

### ***Consideraciones específicas de la empresa en marcha***

Como parte del proyecto de IAASB sobre informes de auditoría que se completó a principios de 2015, se revisaron las normas de auditoría para establecer informes de auditoría más específicos relacionados con la empresa en marcha y para presentarlos en el informe de auditoría en circunstancias específicas. Por ejemplo, si el uso de la base contable de empresa en marcha es apropiado pero existe una incertidumbre material, y se hace una revelación adecuada sobre la incertidumbre material en los estados financieros, se requiere que el auditor exprese una opinión no modificada e incluya información relevante con respecto a la incertidumbre en una sección separada del informe de auditoría bajo el título "Incertidumbre material relacionada con la empresa en marcha".<sup>31</sup> Las normas de auditoría también describen que si el auditor concluye que no existe incertidumbre material relacionada con eventos o condiciones que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, el auditor puede determinar que uno o más asuntos relacionados con esta conclusión son asuntos clave de auditoría. En ese caso, la descripción de los asuntos clave de auditoría en el dictamen del auditor podría incluir aspectos de los eventos identificados o las condiciones reveladas en los estados financieros.<sup>32</sup> Sin embargo, como ya se señaló, no existen otros requisitos para que el dictamen del auditor detalle más de lo que ha hecho el auditor, o para proporcionar una opinión del auditor en relación con la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha.

Una posible solución para proporcionar más transparencia sobre los procedimientos del auditor con respecto al negocio en marcha, podría ser requerir que los auditores expliquen cómo evaluaron la evaluación de la administración sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha y, cuando sea relevante, las observaciones clave que surjan con respecto a esa evaluación. Este requisito podría aplicarse incluso cuando el auditor, a través de su trabajo en la evaluación de la administración, concluya que no existen incertidumbres materiales. Por ejemplo, en el Reino Unido, según su norma revisada de empresa en marcha mencionada anteriormente, los auditores deben informar sus

<sup>30</sup> Véase el artículo 2 (13) de la Directiva de la UE para obtener una definición completa de entidades de interés público.

<sup>31</sup> NIA 570 (revisada), párrafo 22

<sup>32</sup> NIA 701, Comunicación de cuestiones clave de auditoría en el informe del auditor independiente, párrafo A41

conclusiones relacionadas con la empresa en marcha, incluso cuando concluyan que el uso de la base de empresa en marcha es apropiada y no existen incertidumbres materiales.

En ausencia de un requerimiento para que la administración siempre proporcione información a revelar detallada con respecto a su evaluación de la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha (ya que la administración está en la mejor posición para proporcionar dicha información), el auditor encontraría difícil ofrecer cualquier observación detallada sobre tales revelaciones. En este caso, el auditor estaría proporcionando nueva información que no es revelada por la administración en los estados financieros. Además, esto pone en duda de quién es la responsabilidad de informar sobre tales asuntos, y puede no ser apropiado que las normas de auditoría anulen el marco de información financiera aplicable.

### ***Más transparencia en las comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo***

Las normas de auditoría requieren lo siguiente con respecto a la comunicación con los encargados del gobierno corporativo:

- **FRAUDE:** Se requiere que el auditor se comunique con los encargados del gobierno corporativo de manera oportuna si identifican o sospechan fraude que involucre a la gerencia, empleados que tienen roles importantes en el control interno u otros donde el fraude da como resultado una incorrección material en los estados financieros. Si el auditor sospecha de un fraude que involucra a la administración, el auditor comunica estas sospechas con los encargados del gobierno corporativo y discute con ellos la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría necesarios para completar la auditoría. El auditor también comunica a los encargados del gobierno corporativo cualquier otro asunto relacionado con el fraude que sea, a juicio del auditor, relevante para sus responsabilidades.<sup>33</sup>
- **EMPRESA EN MARCHA:** Se requiere que el auditor se comunique con los encargados del gobierno corporativo sobre eventos o condiciones identificadas que puedan generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Dicha comunicación incluye si los eventos o condiciones constituyen una incertidumbre material, si el uso por parte de la administración de la base contable de empresa en marcha es apropiado en la preparación de los estados financieros, la idoneidad de las revelaciones relacionadas y las implicaciones para el dictamen del auditor (cuando corresponda).<sup>34</sup>

***El IAASB está interesado en las perspectivas sobre si se necesita más información en el informe de auditoría con respecto al fraude o empresa en marcha, y si es así, más detalles sobre la transparencia necesaria.***

***Además, el IAASB está interesado en las perspectivas sobre si se necesita más transparencia con respecto a las comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo.***

<sup>33</sup> 33 NIA 240, párrafos 42-43

<sup>34</sup> 34 NIA 570 (revisada), párrafo 25

#### IV. APÉNDICE A

##### Otras actividades del IAASB relacionadas con el fraude y la empresa en marcha

También estamos llevando a cabo las siguientes actividades de investigación y revelación específicas para informar aún más cualquier decisión sobre el establecimiento de estándares futuros u otros esfuerzos del IAASB. A medida que avanzan los proyectos, realizaremos más actividades, según sea necesario.

- Análisis y evaluación de los comentarios enviados al IAASB a través de otros proyectos de establecimiento de estándares y foros de retroalimentación que son relevantes para estos temas.
- Revisión de investigaciones académicas, publicaciones externas y los resultados de revisiones realizadas en varias jurisdicciones.
- Discusiones con los emisores de normas nacionales, particularmente en jurisdicciones donde se han llevado a cabo, o están en marcha, esfuerzos relevantes de establecimiento de normas.
- Facilitación de tres mesas redondas globales (virtuales)

**Otros asuntos planteados hasta la fecha, que serán considerados por el IAASB en actividades de revelación y recopilación de información adicional (no incluidos en el alcance de este documento de discusión)**

Fraude	Empresa en Marcha
<ul style="list-style-type: none"> <li>• El uso de tecnología para evaluar los riesgos de fraude e identificar errores (materiales o no) debido al fraude, así como también cómo se utiliza la tecnología para perpetrar el fraude.</li> <li>• Alcance de los procedimientos requeridos para entidades menos complejas</li> <li>• Aplicación coherente y correcta de la presunción refutable de riesgo significativo de fraude en el reconocimiento de ingresos</li> <li>• Aplicación coherente y correcta de las respuestas de auditoría requeridas a los riesgos relacionados con la anulación de los controles por parte de la administración, incluidas las pruebas de asientos de diario.</li> <li>• Actualización de los factores de riesgo de fraude incluidos en el material de aplicación e integración del riesgo de fraude en todos los aspectos de la auditoría</li> <li>• Mejor vinculación entre las normas de auditoría</li> <li>• Aclaración de los procedimientos necesarios cuando se identifica el fraude</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Comunicaciones con los encargados del gobierno corporativo y con los reguladores / otros órganos de supervisión</li> <li>• Alcance de los procedimientos requeridos para entidades menos complejas</li> <li>• Mejor vínculo entre los estándares de auditoría y el reconocimiento específico del uso del trabajo realizado en otras áreas de auditoría (por ejemplo, evaluación de riesgos)</li> </ul>

##### Otros asuntos planteados pero decididos a quedar fuera de la remisión del IAASB

Los asuntos a continuación se plantearon al IAASB a través de varios foros de comentarios y se determinó que no caen dentro del ámbito de competencia del IAASB. Esta no es una lista exhaustiva de todos los asuntos que deberían ser considerados por otros participantes en el ecosistema de informes financieros.

##### Reunión anual de aseguramiento requerida

Sobre la base de las investigaciones y las actividades de revelación realizadas hasta la fecha, una sugerencia es que un mecanismo de compromiso formal debe establecerse entre los auditores, la dirección de la empresa, los accionistas y otras partes interesadas. Esto podría ser una "reunión anual de aseguramiento" obligatoria dirigida por el comité de auditoría y a la que asistiría el auditor, que sería disponible para responder a las preguntas. El fraude y la empresa en marcha podrían ser temas obligatorios en la agenda. Si bien las normas de auditoría abordan ciertos principios de buena gobernanza, los requisitos de las reuniones de las empresas suelen estar determinados por las leyes jurisdiccionales y los estatutos de las empresas. Por lo tanto, ésta es una esfera en la que la IAASB determinó que otros interesados podrían ser los más adecuados para investigar y aplicar el cambio, según se determinara necesario.

### Capacitación forense requerida para auditores

Ciertas fuentes han indicado que el establecimiento de requisitos de capacitación forense para los auditores de estados financieros puede ayudar a los auditores a adoptar una mentalidad más forense al realizar los procedimientos de auditoría. Los requisitos de capacitación para profesionales de la auditoría y el aseguramiento y requisitos de los cursos y del programa de estudios para los estudiantes de contabilidad varían según las jurisdicciones y universidades. Además, las empresas de contabilidad pueden establecer requisitos de capacitación para sus empleados. Por lo tanto, esta es un área en la que la IAASB determinó que otras partes interesadas deberían considerar esta recomendación.

## V. APÉNDICE B

### Ejemplos ilustrativos de cómo hacer posibles cambios

La siguiente tabla ilustra ejemplos que el personal del IAASB ha considerado con respecto a cómo los posibles cambios, si se determina que son apropiados, pueden ponerse en vigencia. Sin embargo, esta no es una lista exhaustiva de todas las alternativas posibles y los ejemplos presentados son de alto nivel, ya que cualquier alternativa considerada debería desarrollarse más en términos de su alcance, impacto y aplicación. Estos ejemplos ilustrativos sirven para proporcionar un contexto adicional para responder algunas de las preguntas de este documento de discusión.

RESUMEN DE ALTERNATIVAS*	DESCRIPCIÓN	EJEMPLO
* (La posible solución podría ser una o una combinación de alternativas)		
ALTERNATIVA A: Los procedimientos mejorados se aplican a todas las entidades como parte de la auditoría.	La mejora de los procedimientos de manera más amplia se realiza directamente a las normas de auditoría vigentes.	Se agrega un requisito específico a las normas de auditoría para utilizar especialistas forenses para los procedimientos de investigación de fraude.
ALTERNATIVA B: Los procedimientos mejorados se aplican condicionalmente como parte de la auditoría, dependiendo de los hechos y circunstancias.  En las columnas de la derecha se describen tres ejemplos ilustrativos diferentes.	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Mejoramiento de los procedimientos en las normas de auditoría solo para entidades listadas o entidades de interés público significativo<sup>35</sup>.</li> <li>2) Mejoramiento de los procedimientos en las normas de auditoría cuando el equipo del trabajo lo determine apropiado con base en un conocimiento preliminar de los hechos y circunstancias de la entidad.</li> <li>3) Mejoramiento de los procedimientos en las normas de auditoría, pero solo para entidades donde se han cumplido ciertos desencadenantes específicos (por ejemplo, solo en</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) Se agrega un requisito a las normas de auditoría para utilizar especialistas forenses para los procedimientos de investigación de fraude, pero solo para las entidades que cotizan en bolsa o las entidades de interés público significativo.</li> <li>2) Se agrega un requisito a las normas de auditoría para utilizar especialistas forenses para los procedimientos de investigación de fraude cuando un equipo del trabajo determina que es necesario con base en hechos y circunstancias.</li> <li>3) Se agrega un requisito a las normas de auditoría para utilizar especialistas</li> </ol>

<sup>35</sup> Actualmente existe un proyecto en curso para establecer la convergencia entre los conceptos que sustentan la definición de "Entidad de interés público" en el Código internacional de ética para contadores profesionales (incluidas las Normas internacionales de independencia) y la descripción de una "Entidad de interés público significativas" en los estándares de IAASB. Más detalles pueden ser encontrados en: <https://www.ethicsboard.org/consultations-projects/definitions-listed-entity-and-public-interest-entity>.

	circunstancias donde existe una sospecha de fraude).	forenses para procedimientos de investigación de fraude solo para entidades donde, por ejemplo, se ha identificado una sospecha de fraude.
<p>ALTERNATIVA C: Procedimientos mejorados requeridos condicionalmente fuera del alcance de la auditoría dependiendo de hechos y circunstancias.</p> <p>En las columnas de la derecha se describen dos ejemplos ilustrativos diferentes.</p>	<p>1) La mejora de los procedimientos no se realiza directamente en las normas de auditoría. Más bien, se requiere que entidades específicas tales como entidades que cotizan en bolsa o entidades de interés público significativo realicen un trabajo que sea adicional a la auditoría de estados financieros en relación con aspectos específicos de fraude o empresa en marcha (por ejemplo, una revisión, procedimientos acordados, etc...).</p> <p>2) La ampliación de los procedimientos de auditoría no se realiza directamente en las normas de auditoría. Más bien, se requiere un trabajo que no sea parte de la auditoría de estados financieros en relación con aspectos específicos del fraude (por ejemplo, una revisión, procedimientos acordados, etc.) para una confiabilidad adicional cuando se hayan cumplido ciertos desencadenantes (por ejemplo, hay sospechas de fraude).</p>	<p>1) Los especialistas forenses solo son requeridos por entidades listadas o entidades de interés público significativo, no como parte de la auditoría de estados financieros sino como otro trabajo adicional a la auditoría (por ejemplo, una revisión, procedimientos acordados, etc.). Esto podría lograrse mediante requisitos introducidos por una nueva norma específica de la materia relacionada con el fraude para estas circunstancias.</p> <p>2) El requisito de utilizar especialistas forenses solo se requiere cuando existe un desencadenante, por ejemplo, hay una sospecha de fraude, pero no como parte de la auditoría de los estados financieros, sino como otro trabajo adicional a la auditoría (por ejemplo, una revisión, procedimientos acordados, etc.). Esto podría lograrse mediante requisitos introducidos por una nueva norma específica de la materia relacionada con el fraude para estas circunstancias.</p>

Las estructuras y procesos que apoyan las operaciones del IAASB son facilitados por la Federación Internacional de Contadores® o IFAC®.

El IAASB y la IFAC no aceptan responsabilidad por la pérdida causada a cualquier persona que actúe o se abstenga de actuar basándose en el material de esta publicación, ya sea que dicha pérdida sea causada por negligencia o de otro modo.

Copyright © Septiembre 2020 por IFAC. Todos los derechos reservados.

El 'Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento', 'Normas Internacionales de Auditoría', 'Normas Internacionales sobre Encargos de Aseguramiento', 'Normas Internacionales sobre Trabajos de Revisión', 'Normas Internacionales sobre Servicios Relacionados', 'Normas Internacionales de Control de Calidad', 'Notas de práctica de auditoría internacional', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN' y el logotipo de IAASB son marcas comerciales de IFAC, o marcas comerciales registradas y marcas de servicio de IFAC en los EE. UU. Y otros países.

Para obtener información sobre derechos de autor, marcas comerciales y permisos, vaya a permisos o comuníquese con [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

@IAASB\_Noticias

@ Junta Internacional de Normas de Aseguramiento y Auditoría

@ Junta Internacional de Normas de Aseguramiento y Auditoría

Traducción no oficial, realizada por Wilmar Franco Franco, para propósitos no comerciales. No reproducir sin la autorización del propietario de los derechos de copyright. Ver: <https://www.iaasb.org/publications/fraud-and-going-concern-audit-financial-statements>

529 Fifth Avenue, Nueva York, NY 10017 T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
www.iaasb.org